

**Konkursboets skatteplikt og omfanget av plikten -  
samt skattespørsmål som oppstår ved abandonering  
og tilbakelevering av boet fra konkursboet til  
konkursdebitor.**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 587  
Leveringsfrist: 25.11.09

Til sammen 15242 ord

24.11.2009

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Oppgavens tema	1
1.2	Avgrensing av oppgaven og veien videre	1
1.3	Rettskilder	2
<b><u>2</u></b>	<b><u>KORT OM KONKURS</u></b>	<b><u>5</u></b>
2.1	Formålet med konkurs	5
2.2	Vilkår for å begjære konkurs	6
2.2.1	Konkurs som følge av insolvens	6
2.2.2	Andre vilkår for konkursåpning	6
2.3	Virkninger av konkurs	7
2.3.1	Virkninger for kreditorene	7
2.3.2	Virkning for skyldner	8
2.3.3	Tidspunkt for inntreden av virkningene	9
<b><u>3</u></b>	<b><u>KONKURSBOETS SKATTEPLIKT</u></b>	<b><u>10</u></b>
3.1	Innledning	10
3.2	Hovedregelen i sktl. § 2-33 om begrenset skatteplikt.	11
3.3	Vurdering av når boet ansees for å drive virksomhet	12
3.3.1	Virksomhetsbegrepet	12
3.3.2	Sentrale momenter ved virksomhetsvurderingen	13
3.3.3	Oppsummering	19
3.3.4	Grensen mellom virksomhet og skattefri fortsettelse av driften i begrenset utstrekning.	20
3.3.5	Debitors påvirkning av vurderingen om hvorvidt boet driver virksomhet	27

<b>3.4</b>	<b>Omfanget av skatteplikten</b>	<b>28</b>
3.4.1	Boets inngangsverdier	28
3.4.2	Ligning av debitor og konkursboet i konkursåpningsåret	30
3.4.3	Skattepliktige og skattefrie inntekter	34
3.4.4	Fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede utgifter	34
3.4.5	Skatteomfanget ved realisasjon av driftsmidler.	36
3.4.6	Skatteomfanget ved realisasjon av aksjer og utdeling av utbytte.	36
3.4.7	Skattomfanget ved salg av varelager	39
3.4.8	Eiendom	40
3.4.9	Skatteomfang ved leieinntekter	40
<b>3.5</b>	<b>Konsolidering av underskudd/overskudd</b>	<b>40</b>
3.5.1	Hovedreglene	40
3.5.2	Boets utnyttelse av debitors konsernbidrag og underskudd	41
3.5.3	Overskudd/underskudd i boet	42
<b>3.6</b>	<b>Betinget skattefritak i konkurs</b>	<b>43</b>
3.6.1	Hovedregelen	43
3.6.2	Debitors betingede skattefritak ved konkurs	44
3.6.3	Konkursboet og betingede skattefritak	44
<b>4</b>	<b><u>SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER</u></b>	<b><u>45</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Virkning av bobehandlingen ved tilbakelevering av boet til debitor</b>	<b>45</b>
4.1.1	Innledning	45
4.1.2	Regnes tilbakeleveringen som realisasjon?	45
4.1.3	Debitors inngangsverdier på formuesgodene som blir tilbakelevert	46
<b>4.2</b>	<b>Abandonering</b>	<b>48</b>
4.2.1	Definisjon	48
4.2.2	Abandonering til debitor	49
4.2.3	Abandonering til panthaver	52
<b>4.3</b>	<b>Avsluttende om inngangsverdier og konsekvenser av ulike inngangsverdier</b>	<b>53</b>
<b>5</b>	<b><u>REGISTER</u></b>	<b><u>55</u></b>

<b>5.1</b>	<b>Lover</b>	<b>55</b>
<b>5.2</b>	<b>Skattevedtak</b>	<b>55</b>
<b>5.3</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>55</b>
<b>5.4</b>	<b>Praksis</b>	<b>55</b>
<b>5.5</b>	<b>Litteratur</b>	<b>57</b>
<b>5.6</b>	<b>Internett</b>	<b>58</b>

## 1 Innledning

### 1.1 Oppgavens tema

Oppgaven vil behandle skattespørsmål vedrørende konkursboet som skattesubjekt, men også andre særlige skatterettslige spørsmål som oppstår ved konkurs. Temaet ble valgt med tanke på ”Finanskrisen” som oppstod høsten 2008. Følgene av krisen var blant annet at bedrifter gikk dårligere, som igjen førte til en del konkurser. NTB opplyste i juli at det hittil i 2009 var 72 % prosent flere konkurser enn i 2008.<sup>1</sup> Mange spørsmål oppstår ved konkurs, blant annet skatterettslige spørsmål. Konkursbo har plikt til å svare skatt i henhold til § 2-2 første ledd h. nr 2 i lov av 26. mars 1999 nr 14 (heretter skatteloven, forkortet sktl.). Både for ligningsmyndighetene, debitor og boet selv vil det være av interesse å få klargjort spørsmål vedrørende boets skatteplikt og skattepliktens omfang.

I dag synes flere av spørsmålene omkring skattespørsmål ved konkurs fremdeles uavklarte. Konkursboet oppstår som et ledd mellom debitor og kreditorene, men som et eget rettssubjekt. Trekantforholdt mellom debitor, konkursboet og kreditorene fører til ulike skatterettslige spørsmål omkring konkursboet som skattesubjekt. Problemstillingen for oppgaven er: Hva er det nærmere innholdet av konkursboets skatteplikt og skatteomfang, og hvilke skatterettslige spørsmål oppstår ved delvis eller fullstendig tilbakelevering av boet til debitor.

### 1.2 Avgrensing av oppgaven og veien videre

Oppgaven vil i hovedsak begrense seg til spørsmål vedrørende konkursboet som skattesubjekt, men også noen særlige problemstillingen vil bli berørt. Spørsmål vedrørende debitor og kreditor vil bli behandlet i den grad det er interessant for å belyse helheten og

---

<sup>1</sup> NTB, internettartikkel, [www.e24.no](http://www.e24.no)

problemstillinger vedrørende boet. Hvorvidt debitor var et selskap med begrenset ansvar<sup>2</sup> eller en person<sup>3</sup>, vil kunne påvirke boets skatteplikt. Ulikhetene vil bli belyst der hvor det er relevant.

Ved konkurs oppstår også spørsmål vedrørende merverdiavgift, men jeg har valgt å avgrense oppgaven til spørsmål vedrørende inntekts- og formuesskatt.

Punkt 2 i oppgaven gir en kort innføring i de rettslige hovedelementene som oppstår ved en konkurs. Hoveddelen i punkt 3 omhandler konkursboets skatteplikt og omfanget av skatteplikten. Avslutningsvis i punkt 4 behandles særlige problemstillinger som oppstår ved konkurs.

### 1.3 Rettskilder

Innenfor skatteretten gjelder den tradisjonelle rettskildelæren. De tradisjonelle rettskildene er lovtekster, lovforarbeider, annet bakgrunnsstoff og etterfølgende lovgiveruttalelser, samt rettspraksis, andre myndigheters praksis, rettsoppfatninger og reelle hensyn.<sup>4</sup>

Legalitetsprinsippet står sterkt også i skatteretten. Lovens ordlyd vil spille stor rolle, men der hvor ordlyden etterlater tvil, vil andre kilder kunne brukes ved lovtolkingen. Prinsippet gjør seg særlig gjeldende hvor det er spørsmål om hjemmel for skatteplikt, da skatteplikten er en inngripen mot den enkelte.

Ligningspraksis er ikke en tradisjonell rettskilde, men er av Høyesterett blitt tillagt adskillig vekt.<sup>5</sup> Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, hvor ofte tilfellet har

---

<sup>2</sup> Lov av 13. Juni 1997 nr. 44 (aksjeloven)

<sup>3</sup> Lov av 3. Juni 1994 nr.15, (enhetsregisterloven)

<sup>4</sup> Eckhoff (2000) s. 23

<sup>5</sup> Rt. 1973 s.87, Rt. 1973 s. 679, Rt. 2001 s.1444, Rt. 1998 s.811, Rt. 1975 s.992, Rt. 1983 s.979, Rt. 1987 s.729, Rt. 1992 s. 1263

forekommet, og om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn.<sup>6</sup>

Høyesterett vektlegger likningspraksis i favør av skattyter større enn likningspraksis i disfavør, se Rt. 2001 s. 1444. Zimmer<sup>7</sup> peker på at dommen ”... viser at likningspraksis med støtte i administrative uttalelser kan få avgjørende betydning selv om lovens prinsipp trekker i motsatt retning, iallfall når resonnementet går i skattyters favør...”

I tillegg foreligger en rekke administrative uttalelser, særlig fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Dessuten utgir Skattedirektoratet en serie meldinger med tittel Sk.mel., der det blant annet tas standpunkt til en rekke enkeltspørsmål. Ligningsmyndighetene legger stor vekt på uttalelsene, og via likningspraksis kan de få atskillig vekt. Men hvor stor vekt de har isolert sett, er mer usikkert. Det foreligger dommer hvor Høyesterett ikke har fulgt Finansdepartementets oppfatning.<sup>8</sup> Begrunnelsen bak oppfatningen i uttalelsen kan synes å ha betydning. I flere tilfeller er ikke oppfatningen nærmere begrunnet, og dette vil være med på å svekke uttalelsen. Hensyn til innrettelse og forutsigbarhet for brukerne vil være momenter som avgjør i hvilken grad uttalelsene vektlegges.

Skattedirektoratet gir årlig ut Lignings-ABC, hvor likningsetaten er hovedadressat.

Tradisjonelt har dette vært en fysisk håndbok, men nå også digitalisert inndelt etter stikkord.<sup>9</sup> Håndbokens forord sier følgende om vekten til Lignings-ABC: ”... Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsninger, fremgår ikke tvilen av boken.

Skattedirektoratet har valgt den løsning som er antatt å være riktig ut fra den sammenheng spørsmålet vanligvis forekommer. Av plasshensyn har en ikke beskrevet andre løsninger. Der Skattedirektoratet ikke har tatt endelig standpunkt har en valgt å ikke skrive noe i Lignings-ABC, men heller arbeide videre med spørsmålet internt...” Boken selv anser

---

<sup>6</sup> Zimmer (2005) s. 51

<sup>7</sup> Zimmer (2005) s.53

<sup>8</sup> Rt. 1990 s.958, Rt. 1990 s.1293

<sup>9</sup> Lignings-ABC 2009 [sitert 27/10/09]

Lignings-ABC å ha lik vekt som skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Dette må antas å være korrekt.<sup>10</sup> Anvisningene kan få større vekt ved at de over tid vektligges i ligningspraksis. Det fremgår ikke av boken når det kan foreligge større eller mindre grad av tvil, og det fremkommer heller ikke alltid fra hvilken kilde slutningene trekkes fra. Rettsanvendere må følgelig bruke Lignings-ABC kritisk.

Ved tolkningen av skattebestemmelser gjør også andre hensyn seg gjeldene. Formålet bak lovbestemmelser spiller stor rolle også i skatteretten. I tillegg foreligger hensyn som er mer spesielle innen skatteretten, herunder hensynet til å unngå dobbeltbeskatning. Hvilken vekt hensynet har kan være diskutabelt, da høyesterett i visse tilfeller ikke har funnet hensynet avgjørende vekt.<sup>11</sup> Videre er forutsigbarhet viktig for skattytere, også i form av at like situasjoner skal behandles likt. Sammenheng og konsekvens i regelverket er viktige hensyn innenfor skatteretten.<sup>12</sup>

I 1999 ble det foretatt en stor lovrevisjon av skattereglene. Hovedformålet var å gi skattereglene en enklere og mer oversiktlig form uten å endre realiteten så langt det var mulig.<sup>13</sup> Følgelig vil det meste av forliggende tolkningsmaterialer fra før 1999 beholde sin verdi.<sup>14</sup> Innholdet i reglene om konkursboers skatteplikt ble også beholdt uendret. Den nye bestemmelsen § 2-33 tilsvarer tidligere bestemmelse § 21 i skatteloven av 1911.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Zimmer (2005) s.56

<sup>11</sup> Rt. 1957 s.1087

<sup>12</sup> Rt. 1977 s.566, Rt. 1990 s.1293, Rt. 2004 s.344

<sup>13</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998), punkt 1

<sup>14</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998), punkt 2.1

<sup>15</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), punkt 7.2



## 2 Kort om konkurs

For å bli slått konkurs må flere vilkår være oppfylt. Hovedelementene er at skyldnerens forpliktelser overstiger summen av eiendeler og forventede inntekter, og er ute av stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Forholdet må antas å ikke være forbigående. Konkurs er et samlet oppgjør av en insolvent konkursdebitors gjeld så lang formuen rekker. De to mest sentrale lovene ved konkursbehandling er lov av 8. Juni 1984 nr. 58 (heretter konkursloven, forkortet kkl.) og lov av 8. Juni 1984 nr 59 (heretter dekningsloven, forkortet dekl.)

### 2.1 Formålet med konkurs

Konkurs skal sikre best mulig oppgjør til kreditorene. Alternativ til konkurs er enkeltforfølgning. Det kan føre til en tilfeldig og urimelig ulikhet mellom kreditorene.<sup>16</sup> For det annet kan det gi dårlig sikkerhet for at alle debtors aktiver kommer kreditorene til gode, da det er lettere for debitor svikaktig å unndra midler ved enkeltforfølgning. Ved konkurs forhindres disse ulempene i større grad.<sup>17</sup> Konkursboet tar beslag i debtors midler, omgjør dem til penger, og foretar et oppgjør så langt formuen rekker. Midlene deles ut forholdsmessig til kreditorene. Hvordan selve verdifordelingen foregår, vil ikke bli nærmere behandlet her.

---

<sup>16</sup> Brækhus (1991) s.7

<sup>17</sup> Brækhus (1991) s. 7, jf. kkl. § 100

## 2.2 Vilkår for å begjære konkurs

### 2.2.1 Konkurs som følge av insolvens

Dersom skyldneren er insolvent, følger det av kkl. § 60 at skyldnerens bo skal tas under konkursbehandling. Begjæringen kan komme fra skyldneren selv eller fordringshaver.<sup>18</sup> Spørsmålet som reiser seg er når skyldneren blir ansett for å være insolvent.

Etter kkl. § 61 foreligger insolvens dersom skyldneren er illikvid og insuffisient.

Skyldneren er illikvid dersom han ikke kan oppfylle sine økonomiske forpliktelser etter hver som de forfaller. Insuffisiens foreligger når skyldnerens gjeld overstiger verdien av vedkommendes eiendeler og inntekter til sammen. Er betalingsudyktigheten forbigående vil skyldneren ikke bli ansett for å være insolvent.<sup>19</sup>

Etter kkl. § 62 foreligger presumpsjon for insolvens dersom skyldneren erkjenner å være insolvent, eller han har stanset sine betalinger. Det samme gjelder når det ved utlegg heller annen tvangsfullbyrdelse i løpet av de siste måneder før konkursbegjæringen ble innsendt, ikke har kunnet oppnå dekning hos skyldneren. Etter kkl. § 63 foreligger presumpsjon for insolvens når skyldneren har fått et konkursvarsel fra fordringshaver. Varselet må oppfylle bestemmelsens krav. Retten kan ikke åpne konkurs kun med grunnlag i henvisning til konkursvarselet. Retten må foreta en vurdering av insolvensspørsmålet.<sup>20</sup>

### 2.2.2 Andre vilkår for konkursåpning

Etter kkl. §57 skal tingretten innstille en mislykket gjeldsforhandling og åpne konkurs i skyldnerens bo. Retten kan dessuten etter begjæring av gjeldsnemnda åpne konkurs på grunn av klanderverdig adferd under gjeldsforhandlingen. Konkurs kan også åpnes når skyldneren ha forsømt sine plikter under oppfyllelse av tvangsakkord, jf. kkl. § 65.

---

<sup>18</sup> Kkl. § 60

<sup>19</sup> Kkl. § 61

<sup>20</sup> Moe (2007) s.37

Videre oppstår det spørsmål om hvilke debitorer som kan settes under konkursbehandling. I utgangspunktet kan det åpnes konkurs hos ethvert personlig eller upersonlig rettssubjekt. I forhold til spørsmål om hvilke skattesubjekters om kan konkursbehandles i Norge slik at konkursboet også blir norsk, vises til forarbeidene til konkursloven. De forutsetter at reglene om stedlig vernetting skal gis analogisk anvendelse ved vurdering av hvilke debitorer som kan slås konkurs.<sup>21</sup> Se lov av 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven) §§ 4-3 til 4-8, spesielt § 4-4. For utdypende utredning vises til Brækhus side 90 flg.

## **2.3 Virkninger av konkurs**

### **2.3.1 Virkninger for kreditorene**

Litt forenklet, er konkursboet et kreditorfellesskap opprettet for å inndrive midler til å dekke debtors gjeld. For kreditor er det ønskelig å få kravet godkjent i konkursboet etter kkl. Kap XII. Inndringen av kravene vil således gjøres av konkursboet. Boet består av bostyret og skiftesamlingen, jf kkl. Kap X. Bostyret består av bostyreren, og eventuelt et kreditorutvalg hvis omstendighetene tilsier at et kreditorutvalg bør opprettes.<sup>22</sup> Kreditorene får stemmerett gjennom skiftesamlingen<sup>23</sup> hvis vedtak er bindende for bostyreren og bostyret,<sup>24</sup> med mindre de blir underkjent av tingretten i henhold til kkl. § 99.

Konkursen får også materielle konsekvenser for kreditor. Etter dekl. §§ 6-4 og 6-5 blir alle krav gjort om til pengekrav i norske kroner. Dette gjelder også når kravet opprinnelig var i fremmed valuta eller gjaldt en annen ytelse enn penger.<sup>25</sup>

For kreditorer som har helt eller delvis uoppfylte kontrakter, kan konkursen få uforutsette følger. Etter dekl. § 7-3 kan boet i flere tilfeller velge om det vil tre inn i kontrakten eller ikke. Kreditor vil uansett få et dividendekrav i boet av det tap kontraktsbruddet volder ham.

---

<sup>21</sup> NOU 1972:20

<sup>22</sup> Kkl. §§ 83 og 84

<sup>23</sup> Kkl. § 94

<sup>24</sup> Kkl. § 98

<sup>25</sup> Brækhus (1991) s. 206

Dette blir ofte en fattig trøst, da et dividendekrav vil gi ham mindre enn kontraktsoppfyllelse ville gitt.

Konkurs skjer i kreditorenes interesse, og de vil ha udekte krav i behold etter konkursen. Det er ikke saneringsprosess til fordel for debitor. For at disse kravene skal beholde sin realitet, foreligger visse tillegg i foreldelsesfristene, se kkl. § 113 jf. kkl. § 137 og lov av 18. Mai 1979 nr. 18 (foreldelsesloven) § 22.

Et spørsmål som reiser seg er hvilket ansvar kreditorene får i forhold til konkursboets disposisjoner. Et grunnprinsipp er at ett rettssubjekt ikke kan pådra et annet rettssubjekt forpliktelser. Ved avslutning av konkursbehandlingen opphører boet å eksistere som eget rettssubjekt. Følgelig vil et konkursbo som er ett rettssubjekt, ikke kunne pådra kreditor forpliktelser, da kreditor er et annet rettssubjekt.

### 2.3.2 Virkning for skyldner

Ved konkursåpningen<sup>26</sup> mister skyldneren rådigheten over sine eiendeler og verdier som omfattes av konkursbeslaget.<sup>27</sup> Han kan heller ikke ta i mot oppfyllelse av boets fordringer eller oppsigelse og lignende på boets vegne, eller pådra boet forpliktelser.<sup>28</sup>

Rådighetsinnskrenkningen gjelder i den utstrekning den er uberettiget, jf kkl. § 100.

Etter avslutningen av konkursbehandlingen, hefter debitor fremdeles for gjeld som ikke ble dekket i konkursen, jf dekl. § 6-6. Er debitor en sammenslutning med begrenset ansvar, eksempelvis et aksjeselskap,<sup>29</sup> skal sammenslutningen slettes i foretaksregisteret.<sup>30</sup> Dette gjelder også når konkursen er blitt avsluttet med utlodning etter kkl. § 128 eller er blitt

---

<sup>26</sup> Kkl. § 74

<sup>27</sup> Kkl. § 100

<sup>28</sup> Kkl. § 100

<sup>29</sup> Jf. aksjeloven

<sup>30</sup> Kkl. § 138 annet ledd jf. kkl. § 79 annet ledd nr. 1, 2 og 3.

innstilt etter kkl. § 138 andre ledd andre punktum.<sup>31</sup> Gjeldsansvarsregelen etter dekl. § 6-6 vil følgelig ha mest praktisk betydning når det er en personlig skyldner. Personlig konkursdebitor kan ha stor gjeld selv etter en konkursbehandling.

Konkursbo går som hovedregel ikke med overskudd. Skyldneren får likevel tilbakelevert eventuelle urealiserte verdier når bobehandlingen er ferdig, da boets beslagrett opphører. Blir debtors konkursbo sluttet med overskudd, tilfaller overskuddet debitor. Tilbakeleveringskjennelse må da avsies, og boet blir tilbakelevert etter kkl. § 136. Sammenslutningen vil heller ikke bli slettet i Foretaksregistret.

### 2.3.3 Tidspunkt for inntreden av virkningene

Etter kkl. § 74 ansees konkursen åpnet på det tidspunkt da kjennelse om åpning av konkurs er avsagt, og varer inntil konkursbehandlingen blir endelig avsluttet, jf kkl. § 137. I denne perioden er konkursboet å regne som eget rettssubjekt.<sup>32</sup> I tillegg til konkursåpningstidspunktet, brukes også ”fristdagen” som et skjæringspunkt, jf dekl. § 1-2. Fristdagen er da konkursbegjæringen kom inn til tingretten.<sup>33</sup> Flere disposisjoners rettsvirksomhet bruker fristdagen som skjæringspunkt. Et eksempel er dekl. § 5-8 som bestemmer at et utlegg i debtors eiendeler ikke vil være beskyttet i forhold til konkursboer hvis ordinært rettsvern er oppnådd senere enn tre måneder før fristdagen.<sup>34</sup>

Etter kkl. § 137 ansees konkursbehandlingen endelig avsluttet når kjennelse om innstilling i henhold til §§ 125, 135 eller 136, eller etter sluttlodning i henhold til § 128 er blitt rettskraftig. Fra dette tidspunktet opphører skyldneren å være under konkursbehandling. Som følge av avslutningen av konkursbehandlingen opphører boet å eksistere som eget rettssubjekt.

---

<sup>31</sup> Brækhus (1991) s. 59 og 60.

<sup>32</sup> Moe (2007) s. 260

<sup>33</sup> Jf. dekl. § 1-2.

<sup>34</sup> Brækhus (1991) s. 168

### 3 Konkursboets skatteplikt

#### 3.1 Innledning

Konkursbo har plikt til å svare skatt i henhold til sktl. § 2-2 første ledd h. nr 2. Etter bestemmelsen har boet en selvstendig skatteplikt uavhengig av hvordan og i hvilken grad debitor var skattepliktig. Eksempelvis vil boets subjektive skatteplikt ikke bli påvirket av hvorvidt debitor var et selskap med subjektiv skatteplikt etter sktl. § 2-2 førsteledd, eller ble deltakerlignet etter sktl. § 2-2 andre ledd.<sup>35</sup> Skatteplikten er videre betinget av at boet er hjemmehørende i riket, jf. sktl. § 2-2 h. nr. 2. Etter kkl. § 146<sup>36</sup> er det en forutsetning at debitor var bosatt<sup>37</sup> eller hjemmehørende i riket<sup>38</sup> for at konkursboet skal regnes som skattesubjekt i Norge.

Konkursboet oppstår som skattesubjekt ved konkursåpningen og består som skattesubjekt til boet slutes, jf. kap. VIII og XVI i konkursloven. Se også Rt. 1986 s. 959. Skatteloven § 2-33 første ledd andre punktum bestemmer at *”Ved siden av boet kan skyldneren ilignes skatt av inntekt som skyldneren eller ektefellen erverver, og som ikke tilflyter boet.”* Boet skal således kun ilignes skatt av avkastning og gevinster på formuesobjekter som er inndratt i boet, og disse formuesobjektene skal debitor ikke lignes for.<sup>39</sup> Derimot kan debitor ilignes skatt av andre inntekter, og inntekter på formuesobjekter som ikke er

---

<sup>35</sup> Skattelovkommentaren 2003/2004 kap. 2

<sup>36</sup> Aarbakke (1990) s. 405.

<sup>37</sup> Jf. sktl. § 2-1

<sup>38</sup> Jf. sktl. § 2-2

<sup>39</sup> Skattelovkommentaren 2003/2004 kap. 2 punkt 1.14

inndratt i boet. Debitor er også skattepliktig for eventuell formue debitor eller ektefellen eier ved utløpet av inntektsåret, og som ikke er inndratt i boet.<sup>40</sup>

I forbindelse med overføringen av eiendelene fra debitor til konkursboet oppstår spørsmålet hvorvidt overføringen ansees som skattemessig realisasjon. Dersom overføringen regnes som realisasjon vil den utløse skatteplikt /fradragrett for debitor for de verdier som ble beslaglagt av konkursboet, jf sktl. §§ 5-1, 6-2 og kap. 9. Etter sktl. § 9-2 tredje ledd nr. h omfattes ikke overføring av konkursdebitors eiendeler til konkursboet av realisasjonsbegrepet. Bestemmelsen ble lovfestet i skatteloven av 1999, men var tidligere regnet som sikker rett.<sup>41</sup> Det at overføringen ikke anses som realisasjon reiser spørsmål i forhold til beregning av konkursboets inngangsverdier på eiendelene. Dette vil bli behandlet nedenfor i punkt 3.4.1. Det første som må vurderes er i hvilken grad boet er skattepliktig og når skatteplikten inntreffer.

### 3.2 Hovedregelen i sktl. § 2-33 om begrenset skatteplikt.

Konkursbo har begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-33 første ledd. Innholdet av bestemmelsen er følgende:

*”Konkursbo og insolvent døds- og administrasjons bo er bare skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets regning.”*

Dersom skatteplikt først inntreffer, taler ordlyden i klar retning at boet kun er skattepliktig for inntekt og ikke eventuell formue. Slutningen har støtte i Rt. 1931 s. 744 hvor det uttales at sktl. § 21 (i dag § 2-33)<sup>42</sup> ikke gir tvil om at boet er fritatt for formuesskatt. Følgelig er konkursbo unntatt formuesbeskatning.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Sktl. § 2-33 første ledd tredje punktum.

<sup>41</sup> Ot. prp (1997-98) punkt 7.9

<sup>42</sup> Lovspeil, vedlegg til Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

<sup>43</sup> Se også Lignings-ABC 2009, stikkord ”konkurs” punkt 3.1.1 [sitert 22 sept 2009]

Selv om et konkursoppgjør skulle ende med overbalanse, slik at boet kan leveres tilbake til konkursdebitor, foreligger det ikke alminnelig subjektiv skatteplikt for boet under bobehandlingen.<sup>44</sup> Skatteplikten inntreffer når boet får inntekt av virksomhet. Problemstillingen som reiser seg er når boet blir ansett for å drive virksomhet og hva som blir omfanget av boets eventuelle skatteplikt.

Siden skatteplikten kun gjelder virksomhetsinntekter, vil inntekter utenfor virksomhet være skattefrie for boet. Typisk vil salg av varelager og driftsmidler solgt i forbindelse med avviklingen av boet være skattefrie. Skattefriheten får den følge at utgifter ikke vil være fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1.

### 3.3 Vurdering av når boet ansees for å drive virksomhet

#### 3.3.1 Virksomhetsbegrepet

Nærmere definisjon av ”virksomhet” foreligger ikke direkte i skatteloven. I Ot. prp. nr 86 (1997-1998)<sup>45</sup> ble det listet opp tre vurderingsmomenter utviklet gjennom praksis og juridisk teori som er sentrale ved helhetsvurderingen om hvorvidt det foreligger virksomhet. Momentene vil bli omhandlet nedenfor i punkt 3.3.2. For en fullstendig utredning av virksomhetsbegrepet vises til Aarbakke *”Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett.”*

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)<sup>46</sup> tok opp problematikken omkring tidligere ulike terminologier. Skatteloven av 1911 brukte i tillegg til ”virksomhet” uttrykk som forretning, forretningsforetagende næring, næringsdrift og næringsvirksomhet. I proposisjonen<sup>47</sup> ble det tatt opp at sammenhengen mellom de ulike begrepene er noe uklar. Det ble uttalt at i skatterettslig teori og ligningspraksis har ”virksomhet” vært ansett som et videre begrep enn ”næring”. Følgene av dette vil være at alle former for næringsvirksomhet vil inngå i virksomhetsbegrepet. Videre ble det uttalt at ”næring”, ”næringsdrift” og

---

<sup>44</sup> Skattlovkommentaren 2003/04 kap. 2

<sup>45</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.5

<sup>46</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.5

<sup>47</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.5



”næringsvirksomhet” i denne sammenhengen har vært ansett som synonyme begreper. Begrepene ”forretning” og ”forretningsforetagende” faller ikke inn under næringsbegrepet, men kan falle inn under virksomhetsbegrepet. Som følge av at alle de ulike uttrykkene faller inn under virksomhetsbegrepet, vil doms- og ligningspraksis som omhandler de ulike begrepene være relevante.

### 3.3.2 Sentrale momenter ved virksomhetsvurderingen

De tre momentene som er utviklet gjennom doms- og ligningspraksis og rettslig teori, er at det må foreligge en aktivitet av et visst nivå, aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko, og aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gå med overskudd. Hvorvidt konkursboets aktivitet ansees som virksomhet etter skattelovens forstand må vurderes ut i fra en helhetsvurdering.<sup>48</sup> Helhetsvurderingen må tas i forhold til virkeområde i den konkrete situasjonen. Hva som ligger i begrepene, vil følgelig variere ut i fra virkeområdet.<sup>49</sup> Spørsmålet videre vil være når et konkursbo ansees for å drive virksomhet.

#### 3.3.2.1 Aktiviteten må ha økonomisk karakter og egnet til å gi overskudd

Et av vurderingsmomentene er hvorvidt aktiviteten har økonomisk karakter og objektivt sett er egnet til å gi overskudd. Ved dette vurderingsmomentet er en sentral dom Rt. 1985 s. 319 Ringnes. Ringnes eide en liten jordbrukseiendom, og det var spørsmål om driften av eiendommen kunne ansees som virksomhet. Driften hadde gått med underskudd i flere år og det forelå ingen planer om endring av driften, og følgelig var det ikke noe som tilsa at driften ville gå med overskudd en gang i fremtiden. Høyesterett kom frem til at aktiviteten objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd for at det skal bli ansett som virksomhet. Hvis ikke det kan skje det år ligningen gjelder, så i hvert fall på noe lengre sikt. Det er utviklingen vurdert over flere år som skal vurderes. Skattyters egen oppfatning av egnetheten til å gå med overskudd er ikke avgjørende. Det er en objektiv vurdering. Hvis det ikke er mulig å drive med overskudd, så faller driften utenfor virksomhetsbegrepet.

---

<sup>48</sup> Ot. prp. nr 86 (1997-1998) punkt 7.5 og Rt. 2000 s. 1981

<sup>49</sup> Aarbakke (1967) punkt. 2.2

Følgelig må et konkursbo sin aktivitet på sikt kunne gå med overskudd for at boet skal bli ansett for å drive virksomhet. Et konkursbo er dannet for å avvikle en debtors bo, og som hovedregel ikke med overskudd for øyet. Dersom avviklingen av boet eksempelvis tar to år, og det på denne tiden ikke er mulig å oppnå overskudd, må boet likevel ansees å drive virksomhet dersom de andre momentene er oppfylt og boet ville hatt en objektiv mulighet til å drive med overskudd dersom det hadde fortsatt aktiviteten ut over de to årene.

Vurderingsmomentet trekker også grensen mellom arbeid og virksomhet på den ene siden, og fritidssysler og virksomhet på den andre siden. Selv om en hobby kan føre til overskudd, vil det bli regnet som virksomhet. Derimot kan en aktivitet over tid bli definert som virksomhet. Eksempel på dette er Rt. 1952 s. 150 hvor realisasjon av frimerkesamlingen ble ansett som virksomhet sett i sammenheng med omfattende innkjøp, da formålet med innkjøpet ble antatt å være videre avhendelse. Dette betyr at formålet med aktiviteten kan innvirke på vurderingen om konkursboet driver virksomhet. Dette har også støtte i forarbeidene som uttaler at et vurderingsmoment kan være om aktiviteten har ”økonomisk siktemål”.<sup>50</sup> Et eksempel er når boet overtar et produksjonslokale hvor det er forurensende elementer, og ferdigstillelse av varene er eneste måten å hindre forurensning. Da må boet kunne ferdigstille varene uten at det blir ansett å drive virksomhet siden formålet ikke var av økonomisk art, men miljøhensyn.

I utv. I s. 546 som omhandlet bank i likvidasjon, gjaldt spørsmålet til ligningsmyndighetene hvorvidt leieinntektene og salgsgevinsten av gården banken eide var skattepliktige. Ligningsutvalget uttalte at når banken som ledd i likvidasjonen avhender sin gård, kan gevinsten ikke betraktes som inntekt av virksomhet. Det man kan trekke ut av uttalelsen, er at dersom avhendelsen skjer som ledd i avviklingen av boet, blir det ikke regnet som virksomhet.

---

<sup>50</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.5

### 3.3.2.2 Det må foreligge en aktivitet av et visst omfang og viss varighet

Den aktiviteten som er av økonomisk karakter, må også være av et visst omfang og viss varighet for å falle inn under virksomhetsbegrepet.<sup>51</sup> Det er et krav om ”*objektivt foreliggende handlinger.*”<sup>52</sup> Det er således ikke tilstrekkelig at det foreligger planer om å utøve en aktivitet, men det må være påbegynt en aktivitet. Eksempel vil avtaleinngåelser vedrørende den fremtidige virksomheten eller innkjøp av driftsmateriell være påbegynt aktivitet.

Aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når skattyter har påbegynt aktiviteten, men må avslutte på grunn av omstendigheter skattyter ikke forutså.<sup>53</sup> Følgelig er det ikke tilstrekkelig at det kun foreligger planer, men så snart det er foretatt handlinger som viser påbegynnelse av planene, faller man raskt innenfor virksomhetsbegrepet.<sup>54</sup> Inngåelse av avtaler og innkjøp av driftsmateriell er eksempler på utøvelse som tilsier at en virksomhet er startet.

Enkeltstående transaksjoner vil som hovedregel ikke kunne ansees som virksomhet. På den andre siden ble det i Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.5 uttalt at ”...*forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet....*”

Det fremkommer her at det ikke stilles høye krav til aktiviteten for at vilkåret skal være oppfylt. Aktiviteten til konkursboet vil følgelig raskt bli definert til å være av et visst omfang og en viss varighet. Et eksempel er Rt 1931 s. 744 Huitfeldt. Saken handlet om et konkursbo hvor det var spørsmål om boet drev skattepliktig skogdrift. Høyesterett kom frem til at boet var skattepliktig, og viste til at det ikke var et vilkår at boet drev med hugst av skogen for å konstatere at boet drev virksomheten. Det var tilstrekkelig at boet var i

---

<sup>51</sup> Ot. Prp nr. 86 (1997-1998) punkt. 7.5

<sup>52</sup> Aarbakke (1967) punkt. 2.2

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt. 7.5

<sup>54</sup> Aarbakke (1967) punkt 2.2

besittelse av skogen. Dommen omhandlet en snever og konkret type virksomhet. Lovene som ble vurdert i dommen er også opphevet. Det kan følgelig diskuteres hvor tung vekt dommen har rettskildemessig. Men den er likevel et eksempel på hvor boet ble ansett for å drive virksomhet, og det var ikke satt høye krav til at vilkårene var oppfylt.

Et annet eksempel er Rt. 1925 s. 1048. Denne saken gjaldt ikke et konkursbo, men et dødsbo. Men når det gjelder vurderingen av hvorvidt det er drevet for ”boets regning”, blir vurdering lik. Dødsboet hadde solgt et sanatorium og en villa. Boet hadde påberopt seg at det kun hadde holdt det gående så lenge som det var nødvendig for å finne en passende og solid kjøper, og at selve avviklingen tok sin tid, og at sanatoriet ikke kunne nedlegges i avviklingstiden. Høyesterett fant spørsmålet om sanatoriets næringsdrift tvilsom, men kom frem til at dødsboet måtte kunne sies å ha drevet sanatoriet som en skattepliktig forretning<sup>55</sup> det gjeldende halvår. Konsekvensen ble at salgsgevinsten ble skattepliktig.

Dommen viser at kun et halvt års videre drift av tidligere aktivitet kan regnes som virksomhet, og da selv om driften ble holdt i gang begrunnet med at driften ikke kunne stanses i tiden det tok å finne kjøper. Hensynene bak dødsbo er ikke like som bak konkursbo, og følgelig er det ikke sikkert at konklusjonen vil bli den samme i en konkurssituasjon. Hvilken type drift det er tale om, vil også kunne påvirke vurderingen av hvor lenge boet kan drive virksomheten videre før det blir ansett å drive for egen regning. Likevel vil dommen kunne være veiledende.

Videre trekker teorien særlig frem to dommer, Rt. 1931 s. 225 og Rt. 1931 s. 369, for å trekke grense for når boet ansees å drive virksomhet.<sup>56</sup> I avgjørelsene kan det være uklart om det er momentene om ”økonomisk karakter” eller ”omfang/varighet” som er vurdert. Det har sitt naturlige begrunnelse i at det skatterettslige virksomhetsbegrepet slik det foreligger i dag ikke forelå da noen av de aktuelle avgjørelsene ble avsagt. Helhetsvurderingene som er foretatt vil dog være sentrale også i dag.

---

<sup>55</sup> Se over i punkt 3.3.1

<sup>56</sup> Zimmer (2005) s. 407, Leikvang (1980) s. 77, Moe (2007) s. 235

#### 3.3.2.2.1 Rt 1931 s. 225 Fredrikstad Privatbank

Spørsmålet var hvorvidt likvidasjonsboet til Fredrikstad Sparebank hadde drevet aktivitet utenom selve likvidasjonen. Det ble uttalt i dommen at bestemmelsen om boets skatteplikt ikke skal ramme den aktivitet som må foregå i forbindelse med selve likvidasjonen. Et konkursbo må kunne drive aktiviteten skattefritt så lenge aktiviteten ansees som en naturlig avvikling av boet. Dommen fastslo videre at likvidasjonsboet ikke hadde drevet virksomhet, men kun hadde gjort transaksjoner som var i forbindelse med likvidasjonen. Det var ”helt klart” at renteinntekter av kapital som var trukket ut av utlånsvirksomheten og satt inn på konto i andre banker i påvente av utlodning ikke var å anse som skattepliktige. Heller ikke renter og provisjoner i likvidasjonsboet tjent ved fornyelse av veksler, fortsettelse av kassekredittlån, utlån i ny regning til eldre debitorer og bankgarantier for slike debitorer ble regnet for å være inntekt av aktivitet som kunne beskattes. I dommen fremheves det spesifikt at banken ikke hadde mottatt nye innskudd eller gitt lån til nye kunder, da slik aktivitet var avskåret etter banklovgivningen.<sup>57</sup>

Et annet moment i vurderingen var at etter lov av 17.juli 1925 § 31 så hadde likvidasjonsboet gjennomført likvidasjonen på ”hurtigst og beste måte,” og at aktiviteten derfor ble ansett som skattefri avviklingsaktivitet.

#### 3.3.2.2.2 Rt. 1931 s. 369 Den Norske Handelsbank

Også denne saken gjaldt hvorvidt et likvidasjonsbo hadde drevet virksomhet i større utstrekning enn det som var nødvendig for selve likvidasjonen. Banken hadde fått tillatelse til å drive aktivitet også under likvidasjonen. Banken hadde således brukt denne tillatelsen til å drive aktivitet som lå utenfor selve likvidasjonsvirksomheten, og dermed ble boet ansett for å drive virksomhet. Det ble videre uttalt at skatteplikten også måtte omfatte inntekt ervervet ved fornyelse av eldre lån i den utstrekning fornyelsen var foretatt i videre utstrekning enn det som var i overensstemmelse med ”rask avvikling.” Når det skal vurderes om boet har drevet virksomhet, kan det følgelig være et moment å se på hvor raskt

---

<sup>57</sup> Zimmer (2005) s. 407

boet har avviklet. Dersom boet har brukt lenger tid enn det som antas nødvendig, kan det være et moment i retning av at boet har drevet virksomhet.

### 3.3.2.3 Aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko

Det skattesubjekt som driver aktivitet for dets regning og risiko må bære de omkostninger og tap på verdier en virksomhet medfører. For at et skattesubjekts aktivitet skal regne som virksomhet, må aktiviteten drives for skattyters egen regning og risiko, jf.

Rt. 2000 s. 1981 Fabcon.

Videre blir spørsmålet for hvilket subjekts regning aktiviteten er utøvd. I mange tilfeller vil det være klart hvilket skattesubjekt som har drevet virksomhet. Også i konkurs vil det ofte være klart at aktiviteten er utøvd av konkursboet, men av og til kan det foreligge tvil.

I Rt. 2002 s. 996 Skoog Hedrén uttalte Høyesterett at det vil være sentralt ved vurderingen om hvorvidt aktiviteten er utøvd for ”egen regning og risiko”, om skattyteren har ansvar for arbeidsresultatet. Dersom skattyter ikke har risikoen eller har plikt til å oppfylle, foreligger ingen virksomhet hos det skattesubjekt som ikke har risikoen.

Selv om det ofte er klart at det er konkursboet som driver virksomhet, kan det av og til oppstå spørsmål vedrørende hvem som har ansvar og risiko for den utøvde aktivitet. Et eksempel er utv. 2005 s. 1036 fra ligningsmyndighetenes saksbehandling i 2004 og 2005. Faktum var at debitor, etter avtale med konkursboet, fortsatte å drive virksomheten mens han ventet på at den skulle selges. Boet tok så beslag i det løpende driftsoverskuddet etter at det var gjort fradrag for de midlene debitor trengte til underhold. Spørsmålet var for hvis regning og risikoen debtors aktivitet var utøvd. Ligningskontoret la her til grunn realiteten. Selv om debitor stod for den faktiske utførelsen av aktiviteten, var realiteten at aktiviteten var utøvd for boets regning og risiko. Konkursboet ble følgelig ansett for å drive virksomhet og ble skattepliktig for inntektene som var inndratt i virksomheten.

### 3.3.3 Oppsummering

Ved vurderingen av hvorvidt boet driver virksomhet må det vurderes om aktiviteten har økonomisk karakter og er egnet til å gå med overskudd, om aktiviteten er av et visst omfang og varighet, og om aktiviteten er utøvd for boet regning og risiko. Som tidligere nevnt er det en helhetsvurdering som skal foretas, og da vil også følgende momenter være til hjelp ved vurderingen:

- Den første vurderingen går på hvorvidt transaksjonene er gjort som en del av avviklingen av boet eller om boet har gått ut over likvidasjonsformålet. Den begrensede skatteplikt inntreder hvis boet driver aktivitet som går ut over likvidasjonsformålet.<sup>58</sup> Dette taler i retning av at boet som hovedregel blir ansett for å drive virksomhet derom det påtar seg nye oppdrag.
- Et vurderingstema vil også være om boet har gjennomført avviklingen av boet på hurtigste og beste måte. Dersom boets aktivitet drives i lenger tid enn nødvendig, kan det tale i retning av at boet driver virksomhet. På den andre siden kan formålet med aktiviteten påvirke vurdering av hvorvidt det foreligger virksomhet eller ikke.
- Avslutningsvis må det vurderes hvorvidt den utøvde aktiviteten er utøvd for boets regning og risiko. Dersom boet i realiteten har risikoen for en aktivitet og må føre aktiviteten på sin regning, blir boet ansett for å drive virksomhet uavhengig av hvem som faktisk utfører aktiviteten.

Av de overnevnte kilder fremkommer det at konkursbo skattefritt må kunne foreta en naturlig avvikling av boet. Kildene viser på den andre siden at det ikke skal så mye til for at konkursboet blir vurdert til å ha overskredet grensen for hva som regnes for avviklingsaktivitet. Hvorvidt boet har gått fra å avvikle boet til å drive virksomhet for egen regning må vurderes ut i fra en helhetsvurdering ut i fra den enkelte situasjon.

---

<sup>58</sup> Aarbakke (1990) s. 406

### 3.3.4 Grensen mellom virksomhet og skattefri fortsettelse av driften i begrenset utstrekning.

Selv om det ikke skal så mye til for at en aktivitet faller inn under virksomhetsbegrepet, kan det tenke seg at boet driver debtors virksomhet videre i begrenset grad for å få en naturlig avvikling av boet. Hvorvidt denne aktiviteten ansees som virksomhet eller skattefri avvikling, må vurderes konkret i hvert tilfelle. Formålet med fortsettelsen vil kunne påvirke resultatet. Lignings-ABC 2009<sup>59</sup> trekker frem følgende vurderingsmomenter som kan vektlegges ved vurderingen:

- Hvor stor innsats det skal til for å avvikle
- Hvor lang tid driften varer
- Hvor stort vil tapet være hvis man avslutter med en gang.

Videre fremstilling i punkt 3.3.4 er en vurdering av hvordan grensen kan trekkes i ulike tilfeller.

#### 3.3.4.1 Boets avventing på bedre marked og aktuell kjøper

Et av boets siktemål er best mulig inntjening for å dekke kreditorenes krav. I noen tilfeller kan det være mest fordelaktig med et raskt salg, i andre tilfeller kan det være gunstig å avvente realisasjonen noe. Etter kkl. § 117 skal boets eiendeler realiseres på den måte som etter forholdene antas å ville gi størst mulig ubytte. Spørsmålet som reiser seg er i hvilken grad boet kan avvente salg i påvente av bedre tider og høyere profitt, og fremdeles være innenfor skattefriheten.

I NOU 1993: 16<sup>60</sup> fremkommer det at bobehandlingen ikke kan trekkes ut unødvendig lenge for å avvente utviklingen på et bestemt marked for å oppnå best mulig pris. I de situasjonene hvor det faktisk foreligger kjøpere, men boet avventer kun i påvente av potensielle bedre tilbud, vil aktivitet raskt bli ansett som virksomhet fordi avventingen har et klart ”økonomisk siktemål” og går utenfor avviklingsformålet. Konkursboet kan ikke

---

<sup>59</sup> Stikkord ”konkurs” punkt. 3.1.2 [sitert 24. September 2009]

<sup>60</sup> NOU 1993: 16 punkt 7.3.2.1



konstant vente på et potensielt bedre marked, men til best mulig pris også søke rask avvikling.

I de situasjoner hvor det ikke finnes aktuelle kjøpere må boet kunne drive aktiviteten videre en viss tid uten at aktiviteten regnes som virksomhet. I Rt. 1925 s. 1048 ble dødsboet ansett for å drive virksomhet etter et halvt års videre drift, selv om aktiviteten kun ble drevet i påvente av en passende og aktuell kjøper. Ut i fra dommen kan man konkludere med at tiden boet kan avvente er forholdsvis kort. Hvor lenge boet kan vente må variere ut i fra type formuesgode. Eksempelvis vil det være stor forskjell på antall aktuelle kjøpere av et hotell enn en verktøysamling. Følgelig må konkursboet som forsøker å avhende hotellet få lenger tid til å finne kjøper før aktiviteten ansees som virksomhet enn boet som forsøker å selge verktøyet.

#### 3.3.4.2 Boets inntreden i debtors kontrakter.

Etter dekl. § 7-3 har konkursboet rett til inntreden i de gjensidig tyngende kontrakter skyldneren har sluttet. Spørsmålet som reiser seg er i hvilken grad boet kan oppfylle kontrakten innenfor skattefri avvikling og når kontraktoppfyllelsen ansees som virksomhet.

Dersom debitor driver skipsbefraktning blir spørsmålet hvor lenge boet kan fortsette frakten før det blir ansett for å drive virksomhet. Eksempelvis kan boet ha beslag på et skip som går på certeparti. Certeparti er en avtale om transport av varer med skip når bortfrakteren påtar seg transportoppdrag fra befrakteren uten å binde seg til en bestemt rute.<sup>61</sup> Spørsmålet blir hvor stor del av partiet konkursboet kan oppfylle uten å bli ansett for å drive virksomhet. Det må være klart at skipet i hvert fall må kunne komme seg inn til nærmeste havn. Mest sannsynlig må skipet kunne komme seg til inn til førstkommende havn på ruten dersom det er mest hensiktsmessig for konkursboet.

---

<sup>61</sup> Jusleksikon (2003) s. 48

Dersom det er tale om en lang tidsbefraktning,<sup>62</sup> vil en fullføring av hele perioden være utenfor det som ansees nødvendig for avviklingen. Likevel må boet kunne foreta en naturlig avvikling av befraktningen uten at det regnes som virksomhet. Eksempelvis dersom skipet skal til en konkret havn for opplag, må boet kunne foreta en befraktning til denne havnen uten at det regnes som virksomhet, da det må regnes som en naturlig avvikling av boet.

Ved reisebefraktning skal frakten regnes per reise.<sup>63</sup> Er reisen påbegynt, må den kunne fullføres uten at reisen blir ansett som virksomhet. Alternativt må skipet gå inn til nærmeste havn. Dette vil kunne påføre boet store tap, blant annet fordi varer om bord ikke når tiltenkt marked, som igjen kan føre til lavere omsetningsverdi. Det kan også oppstå meromkostninger i forhold til de ansatte på skipet dersom de må forflyttes fra en annen havn enn planlagt. Resultatet kan dog stille seg annerledes dersom skipet ikke har lagt fra kai. Dersom skipet er ferdig losset, bunkret og besetningen er på plass, og en hindring av fullførelsen av reisen vil føre til uforholdsmessige tap for boet, må reisen kunne fullføres uten at det regnes som virksomhet. Dersom skipet ikke har startet pålossing og besetningen ikke er på plass, vil en fullførelse av reisen raskt bli ansett som virksomhet, da fullførelsen vil være av en slik økonomisk karakter som overskrider det nødvendige for å få en naturlig avvikling av boet.

#### 3.3.4.3 Utleie og salg av eiendom

Et konkursbo kan få inntekter av eiendom ved salg og utleie. Spørsmålet som reiser seg, er i hvilken utstrekning konkursboet kan drive utleie og salg av eiendom uten at det regnes som virksomhet.

Problemstilling vedrørende hvorvidt boets utleie er innenfor skattefri avvikling kan være vanskelig å vurdere. Fra ligningsutvalgets besvarelser i utv I s. 486 gjaldt spørsmålet om likvidasjonsboets utleie av de omtalte eiendommer var virksomhet. Ligningsutvalget var

---

<sup>62</sup> Lov av 24. Juni 1994 nr. 39 § 321 (sjøloven)

<sup>63</sup> Lov av 24. Juni 1994 nr. 39 § 321 (sjøloven)

tilbøyelig til å anta at dette spørsmålet måtte besvares bekreftende og at boet følgelig kunne skattelegges for leieinntekten. Uttalelsen fremstår som kort, generell og lite detaljert, og det fremkommer ikke hvilke vurderingen som er lagt til grunn for resultatet. Følgelig er den vanskelig å anvende på andre saker. Likevel kan den brukes som et eksempel på hvor likningsmyndighetene konkluderte med at utleien ble regnet som virksomhet for boets regning.

I Ligningsutvalgets besvarelser i utv. I s. 546 var spørsmålet vedrørende skatteplikt på leieinntekter mer tvilsomt. Vurderingen ble hvorvidt boet hadde forsøkt å gjennomføre likvidasjonen på hurtigst mulig måte. Dersom avviklingen er forsøkt gjort på hurtigst mulig måte, vil utleien ikke bli regnet som virksomhet. Følgelig vil det være slik at hvis boet fortsetter utleien i samme grad som debitor, men kun i den tiden som det er nødvendig for å avvikle boet, vil leieinntekten være skattefri. Eksempelvis må boet skattefritt kunne fortsette utleie av et lokale i tiden frem til salg hvor leietaker er en dagligvareforretning. Det vil da være nærmest uholdbart å kreve opphør av dagligvareforretningen på grunn av at boet ikke skal bli ansett for å drive utleievirksomhet. Men dersom boet driver utleie i lengre eller større grad enn det som er nødvendig for avviklingen, vil det som hovedregel regnes som virksomhet.

Dersom boet starter utleie av eiendom debitor ikke leide ut, må boets utleie som hovedregel bli regnet som virksomhet. Utleien vil da representere en ny aktivitet, og er ikke en naturlig avvikling av boet.

Dersom boet avhender eiendom må det sondres mellom spørsmålet om eiendommen er driftsmiddel i boets virksomhet, eller om avhendelsen som sådan er virksomhet. I de tilfellene eiendommen er driftsmiddel i boets virksomhet, vil gevinsten bli skattepliktig. Sondringen mellom virksomhet og skattefri avhendelse vil bli vanskeligere dersom spørsmålet er om selve avhendelsen må regnes som virksomhet. Som regel vil ikke en enkelt transaksjon regne som virksomhet, men dersom de andre momentene ved

virksomhetsvurderingen er oppfylt kan det være aktuelt.<sup>64</sup> Avhender boet eiendommen forholdsvis raskt etter konkursåpningen vil det ikke bli regnet som virksomhet. Men dersom boet venter på bedre marked eller en kjøper som vil betale mer for eiendommen, vil salget kunne bli regnet som virksomhet. Avventingen vil da være gjort i økonomisk øyemed og gå utover det som er nødvendig i forhold til avviklingen av boet.

#### 3.3.4.4 Varelager

Dersom boet overtar et varelager fra debitor blir spørsmålet i hvilken grad boet kan avhende varelageret uten at det regnes som virksomhet. Dersom varene er under produksjon eller boet sitter med råvarer, reiser det seg spørsmål i hvilken grad boet kan ferdigstille før salg uten at det regnes som virksomhet.

Dersom boet overtar et varelager, er et alternativ at boet avhender varelageret ved samlet salg av hele lageret eller ved et opphørssalg. Aktivitet av dette kaliber er typisk ved konkurs. Det vil ikke regnes som virksomhet, da aktiviteten helt klart ikke går ut over avviklingsformålet. Dersom boet derimot velger å avhende varelageret ved et mer langvarig detaljsalg, vil aktiviteten ha et mer fremtredende ”økonomisk siktemål” og gå ut over avviklingsformålet, og falle inn under virksomhetsbegrepet.

Videre oppstår det spørsmål i hvilken grad en ferdigstillelse av varer under produksjon vil være virksomhet. Dersom stans av produksjonen vil føre til store tap for boet vil det tale i retning av at boet kan ferdigstille varene uten at det regnes som virksomhet. Hvor lang tid ferdigstillelsen tar vil påvirke konklusjonen. Dersom ferdigstillelsen tar forholdsvis kort tid vil aktiviteten ikke regnes som virksomhet. Eksempelvis dersom en møbelprodusent går konkurs, må konkursboet kunne ferdigstille møblene som er i produksjon uten at det regnes som virksomhet, da halvferdig møbler kan være vanskelig å omsette og ferdigstillelse tar forholdsvis kort tid. Konklusjonen vil kunne bli annerledes dersom ferdigstillelse tar lenger tid. Eksempelvis dersom debitor bygde skip, vil ferdigstillelse av skipet kreve mye tid og stor innsats fra boet i en slik grad at aktiviteten må regnes som virksomhet. Fortsettelsen av

---

<sup>64</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.5, se også over i punkt 3.3.2.2

byggingen vil stride mot avviklingsformålet og ikke fremstå som avviklet på hurtigst og best mulig måte. Boet må heller tilstrebe salg av pågående virksomhet. Unntak kan dog tenkes dersom det kun gjenstår uker av byggingen, da ferdigstilling ikke krever stor innsats fra boet og avhendelse av skipet er nærstående.

Hvorvidt det er tale om skattefri avvikling eller skattepliktig virksomhet vil bli mer tvilsomt der hvor produksjonen ikke er påbegynt. Som hovedregel må slik aktivitet ansees som virksomhet, da boet vil bli ansett å ha pådratt seg et nytt oppdrag<sup>65</sup> og i strid med avviklingsformålet. Men i særlige bransjer hvor det ikke foreligger marked hvor boet kan selge råvarene, kan boet få et særlig økonomisk tap dersom det blir sittende med usalgbare råvarer i stedet for ferdigproduserte varer. Da kan det tenkes at ferdigstilling aksepteres innenfor skattefriheten, fordi unnlatt ferdigstilling vil påføre boet et uforholdsmessig tap. Ferdigstilling og salg av varene vil fremstå som raskest mulig avhendelse av boet og i tråd med avviklingsformålet.

Videre kan man tenke seg at boet fortsetter driften av hensyn til de ansatte. Alternativet ville være å avslutte produksjonen og la de ansatte gå uten sysselsetting i oppsigelsestiden. Lønningene vil da representere tap for boet, og en fortsettelse av produksjonen vil hindre tap. Fortsettelse av produksjonen i oppsigelsesperioden vil da fremstå som naturlig avvikling av boet. Produksjonen må i dette tilfelle ikke fortsette ut over det som er nødvendig i forhold til de ansatte. Produksjon ut over dette vil raskt bli ansett som virksomhet drevet av boet.<sup>66</sup>

I stede for å selge bedriften delvis, kan det være aktuelt å selge som hel, igangværende virksomhet. Spørsmålet som reiser seg, er i hvilken grad boet kan holde produksjonen i gang begrunnet med høyere salgsverdi uten å bli ansett for å drive virksomhet. Dersom et konkursbo klart vil tjene mest på å selge en igangværende aktivitet, må det kunne holde

---

<sup>65</sup> Jf. Lignings-ABC 2009 stikkord ”konkurs” punkt 3.1.1 [sitert 24. September 2009]

<sup>66</sup> Jf. Leikvang (1980) s.79

aktiviteten i gang en viss tid i påvente av salg før aktiviteten regnes som virksomhet. Men det kan ikke holdes i gang på grunnlag av fremtidige potensielle bedre tilbud. En slik avventing går ut over avviklingsformålet, og boet ansees å drive virksomhet. Tiden konkursboet kan holde virksomheten i gang uten å bli skattepliktig, vil variere ut i fra type virksomhet.

#### 3.3.4.5 Kapitalinntekt

Hovedregelen er at virksomheter er skattepliktig for sin kapitalinntekt etter sktl. § 5-30. Et konkursbo er kun skattepliktig for inntekt av virksomhet. Spørsmålet som reiser seg er når konkursboets kapitalinntekter ansees innvunnet av boets virksomhet.

Etter spørsmål til ligningsmyndighetene kom ligningsutvalget i utv. I s. 289 med en uttalelse vedrørende spørsmål om hvorvidt et konkursbo skulle lignedes for sin renteinntekt. Ligningsutvalget antok at konkursboet kan lignedes også for renteinntekt. Det ble ansett lite tvilsomt da det angikk renter av forretningsinnskudd og andre rentebærende fordringer i forretningsvirksomhet. Mer tvil var når det gjaldt renter av kapital som ikke er ”... *anbrakt i noen av boets drevet virksomhet...*”, men ligningsutvalget konkluderte med at konkursboet var skattepliktig av alle renteinntekter. Uttalelsen fremstår som alt for generell og unyansert, og det er diskutert hvor holdbar den er.<sup>67</sup> Konklusjonen i uttalelse er også i strid med tidligere konklusjoner i oppgaven.

I Utv. II s. 46 uttalte Finansdepartementet i et skriv at konkursbo ikke skal ilignes skatt av renter av bankinnskudd hvor boets midler er anbrakt. Men dersom boet driver virksomhet, antas avkastningen av denne i sin helhet, også mulig renteinntekt i virksomheten å kunne iliknes inntektsskatt.

I Utv. III s. 984 var det inntatt en dom avsagt av Ålesund byrett. Saken gjaldt likvidasjon av Ålesund Kreditbank uten offentlig administrasjon. Det var på det rene at banken hadde drevet virksomhet utenfor selve likvidasjonsformålet. Tvisten gjaldt hvilken inntekt som

---

<sup>67</sup> Jf. Leikvang (1980) s.77

skulle tillegges likvidasjonsvirksomheten, og hvilken inntekt som skulle tillegges virksomheten som skulle inntekstbeskattes. Det ble uttalt at provisjon av de papirer som var nye og kunne anbringes i andre banker, samt valutaomsetningen og dermed agio konto, for en alt overveiende del lå utenfor likvidasjonsvirksomheten og skulle således beskattes. Det ble vist til at banken før likvidasjonen ikke hadde valutaomsetning, slik at valutaomsetning i likvidasjonen hadde i liten grad noe å gjøre med selve likvidasjonsvirksomheten og derfor utenfor avviklingsformålet.

I Rt. 1931 s. 225 ble uttalt at det var ”helt klart” at bankinnskudd i andre banker i påvente av utlodning ikke var å anse som skattepliktige. Heller ikke renter og provisjoner i likvidasjonsboet tjent ved fornyelse av veksler, fortsettelse av kassekredittlån, utlån i ny regning til eldre debitorer og bankgarantier for slike debitorer ble regnet som virksomhetsinntekt.

Ut ifra dette synes det klart at renteinntekter på bankinnskudd er skattefrie. Avkastninger av debtors tidligere handlinger og investeringer som boet ikke har drevet videre som virksomhet, vil følgelig være skattefrie. Men dersom boet foretar nye investeringer, vil avkastninger og renter av dette bli skattepliktige. De vil da ansees som renteinntekter innvunnet gjennom boets virksomhet. Det synes å være konsensus om dette, se Lignings-ABC<sup>68</sup> og Skattelovkommentaren 2003/04.<sup>69</sup>

### 3.3.5 Debtors påvirkning av vurderingen om hvorvidt boet driver virksomhet

Konkursboets oppgave er i utgangspunktet å avvikle debtors bo. Et konkursbo som avvikler debtors tidligere virksomhet er ikke skattepliktig for denne aktiviteten.<sup>70</sup> Hvorvidt boet driver virksomhet må vurderes konkret ut i fra boets aktivitet, jf drøftelsen i punk 3.3. I Rt. 1925 s. 1048<sup>71</sup> kom høyesterett med en avgjørelse som støtter dette. Spørsmålet gjaldt

---

<sup>68</sup> Stikkord ” konkurs” punkt 3.1.2 [sitert 24. September 2009]

<sup>69</sup> Kapittel 2 under kommentar til § 2-33

<sup>70</sup> Leikvang (1980) s. 76

<sup>71</sup> Se punkt 3.3.2.2

hvorvidt villaen var et driftsmiddel eller ikke. Høyesterett kom frem til at villaen ikke hadde vært et driftsmiddel i den tid dødsboet hadde hatt den, og hvorvidt den tidligere hadde vært et driftsmiddel, var unødvendig å uttale seg om. Det man kan trekke ut av dommen er at hvorvidt debitor drev virksomhet eller ikke vil ikke påvirke vurderingen om hvorvidt konkursboet driver virksomhet. Konklusjonen blir at det må foretas en selvstendig vurdering av boets aktivitet.

Dersom det avgjørende var hvorvidt debtors aktivitet var virksomhet eller ikke, kunne det fått uheldige følger. Konkursboet til en debitor som ikke drev virksomhet, ville da blitt vurdert til ikke å drive virksomhet. Dersom boet i realiteten hadde drevet virksomhet, ville boet kunne drive virksomheten skattefrit. Reglene ville da stimulert til at det ble forsøkt dannet ”kunstige” konkursbo nettopp for å drive skattefritt. Likhetsprinsippet i norsk skatterett tilsier at slik forskjellsbehandling bør unngås.

### 3.4 Omfanget av skatteplikten

#### 3.4.1 Boets inngangsverdier

Hovedregelen om skattepliktig inntekt, er at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet regnes som skattepliktig inntekt, jf sktl. § 5-1. Videre gis det fradrag i inntekt for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf sktl. § 6-1. Den skattepliktige fordelen fremkommer når fradraget er fradratt inntekten. Ved utregning av den skattepliktige inntekten kan det følgelig være viktig å få fastslått kostnader. Desto høyere fradragsberettigede kostnader, desto lavere blir den skattepliktige inntekten. I § 5-30 presiserer at fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten. Tap på realisasjon av formuesobjekt gis det fradrag for det etter § 6-2, dog med de begrensninger som finnes etter kap. 9. Følgende et eksempel: En bedrift kjøper et driftsmiddel for kr 5000. Inngangsverdien vil da være kr. 5000. Får bedriften mer enn kr 5000 ved salg, blir det overskytende gevinsten. Blir driftsmiddelet solgt for mindre enn kr 5000 vil tapet komme til fradrag i skattepliktig inntekt, jf §§ 6-2 og 6-3. Dette viser at inngangsverdier vil være viktige å fastslå.



I forhold til fradrag for avskrivninger etter sktl. § 6-10 og §§ 14-30 flg. vil fastsettelse av inngangsverdiene også være viktige. I Rt. 1927 s. 474 ble det uttalt at det er skattyters faktiske kostpris som er grunnlaget for avskrivninger. Inngangsverdien vil da være kostprisen.

En hovedregel i skatteretten er at når et nytt skattesubjekt erverver midler, får disse midlene nye inngangsverdier hos erververen. Men når konkursbo overdrar midlene fra debitor regnes dette ikke som skattepliktig realisasjon for debitor, jf sktl. § 9-2 tredje ledd nr. h. Spørsmålet blir om konkursboet beholder debtors inngangsverdier eller om det foreligger diskontinuitet. Dersom det foreligger diskontinuitet blir spørsmålet hvordan inngangsverdiene skal fastsettes, og når skjæringspunktet for fastsettelsen skal skje.

Inngangsverdier kan som hovedregel ikke overføres fra ett skattesubjekt til et annet. Konkursbo regnes som eget skattesubjekt, jf sktl. § 2-2 h nr. 3, og dette taler i retning av at konkursboet ikke kan overta debtors inngangsverdier, og at det må foreligge diskontinuitet mellom debitor og boet.

I Utv. 1979 s. 252 er det et utdrag fra likningsbehandlingen av 1978. Her ble det uttalt at boet er et særskilt skattesubjekt og skal alene skattelegges for inntekten av den virksomhet som drives for boets regning. Ved likningen av 1978 reiste det seg spørsmål om det skulle legges kontinuitet eller ikke til grunn i forholdet mellom debitor og administrasjonsboet ved besittelsesoverføring av eiendeler og gjeld. Man antok at det ikke kunne legges et kontinuitetssynspunkt til grunn. Dermed oppstod spørsmålet om hvorledes aktiva og passiva skulle verdsettes ved overføringen. Ligningsnemnda kom til at utgangspunktet måtte tas i hva man kunne oppstille som markedsverdi for de enkelte poster på vedkommende tidspunkt. Boet måtte i utgangspunkt av disse verdiene få godkjent nye inngangsverdier for driftsmidlene basert på samme vurderinger som ellers legges til grunn ved overtagelse av brukte driftsmidler.

I Lignings-ABC uttales det at inngangsverdien skal fastsettes skjønnsmessig til omsetningsverdien ved konkursåpning i den utstrekning dette har betydning for saldoverdier og beregning av gevinst/tap ved salg, og at dette også gjelder for omsetningsaktiva.<sup>72</sup> Uttalelsen samsvarer med diskontinuitetsprinsippet hvis innhold er at ved vedrelagsfrie erverv skal omsetningsverdien ved ervervstidspunktet utgjøre mottakers inngangsverdier og således også avskrivningsgrunnlag.<sup>73</sup> .

Man kan også se på hensyn til konkursboet. Boet kan i utgangspunktet velge å selge driftsmidlene skattefritt. Inntekten til boet kunne da vært omsetningsverdien på driftsmiddelet. Dersom boet driver virksomhet for egen regning, blir det skattepliktig for inntekt av den virksomheten. Når driftsmidlene da blir brukt i virksomheten, vil de få en reduksjon i omsetningsverdien, slik at inngangsverdien burde være den omsetningsverdi som boet går glipp av ved ikke å selge driftsmidlet.<sup>74</sup> Konklusjonen har også støtte i teorien.<sup>75</sup>

Videre oppstår spørsmål om tidspunkt for verdifastsettingen. Ved konkursåpningen beslaglegges debtors midler av konkursboet, og umiddelbart etter konkursåpningen blir det holdt registreringsforretning hvor alle debtors eiendeler blir verdsatt, se kkl. § 80. Et naturlig skjæringspunkt for inngangsverdivurderingen vil være konkursåpningstidspunktet.

Konklusjonen er at boet får nye inngangsverdier verdsatt til omsetningsverdien på konkursåpningstidspunktet.

### 3.4.2 Ligning av debitor og konkursboet i konkursåpningsåret

Likning av konkursboet er kun aktuelt dersom det driver virksomhet, da boet ikke er skattepliktig for inntekter inntjent utenfor virksomhet. Konklusjonen om hvorvidt

---

<sup>72</sup> Stikkord ”konkurs” pkt.3.1.6 [sitert 22. September 2009]

<sup>73</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 130

<sup>74</sup> Leikvang (1980) s.81.

<sup>75</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.408 og Leikvang (1980) s.80

konkursboet driver virksomhet vil ikke påvirke debitors skattemessige konsekvenser av konkurs.

Konkursåpningen regnes som opphør av virksomhet for konkursdebitor når virksomheten trekkes inn i konkursboet.<sup>76</sup> Dersom debitor er et selskap som nevnes i sktl. § 14-48 andre ledd, eksempelvis aksjeselskap, vil konkurs som hovedregel bety likvidasjon av selskapet. Er debitor enkeltperson vil virksomheten opphøre dersom den i sin helhet trekkes inn i konkursboet. Spesielt i konkursåret oppstår det spørsmål i forhold til hvordan inntekter, utgifter og andre skatteposisjoner skal fordeles mellom debitor og boet.

Det første spørsmålet som reiser seg er hvilke inntekter debitor skal lignes for, og hvilke inntekter konkursboet skal lignes for. Debitor skal lignes for inntekter inntjent i tiden frem til konkursåpningen. Etter konkursåpningen skal debitor ikke lignes for boets inntekter, jf sktl. § 2-33. Følgelig skal boet lignes for inntekter som tilflyter boet etter konkursåpningen. Dersom debitor har inntekter etter konkursåpningen som ikke blir trukket inn i boet, foreligger alminnelig inntektsskatteplikt for debitor.<sup>77</sup> Dette gjelder også formue som skyldneren eller ektefellen eier ved utløpet av inntektsåret, som ikke er inndratt i boet. Skyldneren skattelegges for underholdsbidrag fra boet, jf sktl. § 2-33 første ledd siste punktum. Bidraget kommer til fradrag i boets skattepliktige inntekt.<sup>78</sup> Dersom boet ikke driver virksomhet, vil bidraget ikke komme til fradrag.

Siden fradragsretten følger skatteplikten, jf sktl. § 6-1, vil debitor ikke få fradrag for boets utgifter tilknyttet dets inntekter, og boet vil ikke kunne fradra debitors utgifter tilknyttet debitors inntekter. Eksempelvis vil debitor ikke få fradrag for renter av gjeld som inndras i boet.

---

<sup>76</sup> Lignings-ABC 2009 stikkord ”konkurs” punkt 4.2.5 [sitert 22. September 2009]

<sup>77</sup> Jf. sktl. § 2-33 første ledd andre punktum

<sup>78</sup> Jf. sktl. § 2-33 første ledd siste punktum

Videre oppstår spørsmål vedrørende skatteposisjoner som negative saldoer, tomme positive saldoer og gevinst- og tapskonto. Dersom debitor er et aksjeselskap ansees selskapet som hovedregel likvidert ved konkursåpningen. I de tilfellene debitor er fysisk person, vil virksomheten ansees opphørt dersom virksomheten som helhet trekkes inn i boet.<sup>79</sup> Når skatteplikten opphører for skattesubjekt gir bestemmelsen i sktl. § 14-48 regler for hvordan skatteposisjoner etter reglene om avskrivninger og gevinstbeskatning skal avsluttes. Konkursdebitors skatteplikt opphører ved konkurs, og det må følgelig foretas likvidasjonsoppgjør etter bestemmelsen. Dersom debitor er en fysisk person, følger det av bestemmelsen at han ikke kan kreve fradrag for en tom positiv saldo i gruppe a-d i § 14-41 eller en negativ gevinst- og tapskonto fordi virksomheten opphører. Han må fortsette å avskrive på den tomme positive saldoen og kreve årlig fradrag for inntil 20 prosent av den negativ gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45.<sup>80</sup> Dersom ikke hele virksomheten trekkes inn i boet, vil debitor fremdeles være skattepliktig/fradragsberettiget tilknyttet til den delen og de driftsmidler som ikke trekkes inn.

Boet er et eget skattesubjekt, og kan følgelig ikke overta debitor skatteposisjoner. Eksempelvis kan boet ikke nedskrive konkursdebitors salgsvederlag vedrørende driftsmidler på boets saldoer, føre disse på boets gevinst- og tapskonto, eller inntektsføre debitors negative saldoer.<sup>81</sup> Konkursboet vil ikke kunne overta debitors gevinst- og tapskonto. Underskudd eller overskudd hos debitor kan heller ikke overdras av konkursboet.

Derimot kan debitor tilbakeføre eventuelt underskudd ved opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7. Debitors eventuelle fremføringsrett blir redusert når hans bo tas under konkursbehandling, jf. sktl. § 14-6. Etter bestemmelsen kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrullet med inntil det beløp debitor tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen.

---

<sup>79</sup> Lignings-ABC 2009 stikkord "virksomhet - opphør av virksomhet" punkt 2.15 [sitert 22. September 2009]

<sup>80</sup> Hauge (2009) note 1135

<sup>81</sup> Lignings-ABC 2009 stikkord "konkurs" punkt 3.1.8 [sitert 22. September 2009]

Videre problemstilling er hvilket av skattesubjektene som får avskrivningene konkursåpningsåret. Hovedregelen er at skattyter får full avskrivning det året et driftsmiddel erverves, og at selger ikke kan avskrive i salgsåret.<sup>82</sup> Dette gjelder dog når driftsmiddelet realiseres. Da overgangen fra debitor til konkursboet ikke regnes som realisasjon blir spørsmålet hvordan avskrivningen fordeles mellom debitor og boet. Skatteloven inneholder ingen særlige regler når opphør av virksomhet skjer på en annen måte enn ved realisasjon.<sup>83</sup> Selv om konkursboet ikke har betalt for gjenstanden, vil verdifallet eller slitasjen på gjenstanden representere omkostninger etter sktl. § 6-1, og derfor burde boet få fradrag for avskrivning. Etter sktl. § 14-42 andre ledd nr. a første punktum fremgår det uten forbehold at driftsmiddelet som hovedregel skal inngå på saldo vedkommende år. Dersom boet først blir skattepliktig, må det også få avskrivningsrett på linje med andre skattesubjekter. Følgelig vil konkursboet få full avskrivning konkursåpningsåret dersom det ansees skattepliktig. Ved realisasjon er hovedregelen at avhender ikke har rett til avskrivning realisasjonsåret. I skatteloven foreligger ingen klare regler i forhold til konkursdebitors avskrivningsrett konkursåpningsåret. Således vil det være naturlig å se på hensynene bak avskrivningsreglene. Retten til avskrivningsfradrag forutsetter at gjenstanden har tilknytning til inntektsskapende aktivitet.<sup>84</sup> Ved opphør av virksomhet vil inntektsskapende virksomhet ikke lenger foreligge. Vilkåret vil således ikke være oppfylt og avskrivninger kan ikke kreves. Etter Lignings-ABC synes det helt klart at debitor ikke får avskrivninger konkursåpningsåret.<sup>85</sup> Følgelig må debitor lignedes likt med en selger i forhold til avskrivninger, slik at debitor ikke få avskrivninger konkursåpningsåret på driftsmidler som inngår i boet. Debitor vil fremdeles kunne få avskrivninger på driftsmidler som ikke er inndratt i konkursboet.

---

<sup>82</sup> Jf. sktl. § 14-42 2.ledd a.

<sup>83</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 154

<sup>84</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 155

<sup>85</sup> Lignings-ABC stikkord ”konkurs” punkt.4.2.5 [sitert 22. September 2009]

Konkursboet og debtors virksomheter skal således holdes helt adskilt. Debitor lignedes for sin virksomhet fra tidligere år og konkursåpningsåret frem til konkursåpningen. Deler av virksomheten som ikke inndras i boet vil fremdeles lignedes på debitor. Konkursboet lignedes for sin skattepliktige virksomhet fra konkursåpningen og frem til avviklingstidspunktet. Selv om konkursboet ikke er skattepliktig for inntekter debitor måtte ha før konkursåpningen, kan eventuelle skattekrav på debitor meldes i boet, se Rt. 1949 s. 74.

### 3.4.3 Skattepliktige og skattefrie inntekter

Etter sktl. § 2-33 er ikke boet skattepliktig fullt ut for det som etter skatteloven for øvrig må ansees som inntekt. Det er kun inntekten av virksomheten som er undergitt beskatning, men for virksomheten vil skattelovens regler gjelde fullt ut.<sup>86</sup> Er boets virksomhet eksempelvis omsetning av fritidsbåter, vil salgsinntekter av båtene være virksomhetsinntekter, jf. § 5-30. Virksomhetsbeskatningen blir underlagt de alminnelige reglene om hvilke inntekter som er skattepliktige, hva som er fradragsberettiget, tidspunktet for eventuell utgiftsføring, og reglene for innvinning og periodisering av inntektene.

De inntekter boet får utenfor virksomheten, vil være skattefrie. Eksempelvis vil inntekter ved konkursdebtors arbeid som tilføres konkursboet i medhold av dekl. § 2-11 være inntektsskattefrie på boets hånd. Andre inntekter inntjent i forbindelse med avviklingen av boet vil være skattefrie. Eksempelvis dersom boet selger bedriftshytta til debitor, vil boet kunne avhende denne skattefritt dersom den var utenfor boets virksomhet.

### 3.4.4 Fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede utgifter

Den generelle hovedregelen er at det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. I den grad boet har hatt utgifter i forbindelse med sikring av den skattepliktige inntekten, vil disse utgiftene komme til fradrag. Et typisk eksempel er vedlikeholdsutgifter på driftsmidler. Dersom boet bruker kr. 3000 på reparasjon av en lift, vil de tre tusen komme til fradrag i boets skattepliktige

---

<sup>86</sup> Se Leikvang (1980) s. 76 og Lignings-ABC 2009 stikkord ”konkurs” punkt 3.1.2 [sitert 22. sept 2009]

inntekt. Administrasjonsomkostninger som er direkte pådratt i forbindelse med virksomheten vil også være fradragsberettiget. Utgifter pådratt for å sikre den skattefrie inntekten vil ikke være fradragsberettiget, da inntekten ikke vil være skattepliktig. Eksempelvis vil utgifter pådratt i forbindelse med administrasjon av konkursboet ikke være fradragsberettiget. Vedlikeholdsutgifter på eiendeler utenfor virksomheten vil heller ikke bli fradratt. Eksempelvis dersom liften ikke var til bruk i virksomheten, ville utgiften på tre tusen blitt et direkte tap for boet.

På lik linje med andre virksomheter vil boet få fradrag for avskrivninger på driftsmidler inndratt i virksomheten, jf sktl. § 6-10 og §§ 14-30 flg. Fradrag for avskrivninger vil ikke bli foretatt på driftsmidler utenfor virksomheten. Brukes et driftsmiddel i både virksomheten og den skattefrie avviklingen, blir spørsmålet hvordan avskrivningene skal foretas. En situasjon utenfor konkurs som fremstår som lik, er hvor flere personlige foretak eller selskaper eier et driftsmiddel i sameiet uten at driftsmiddelet benyttes i felles virksomhet. Lignings-ABC viser til at da må hver av skattyterne ta med sin sameieandel av driftsmiddelet på saldo. For konkursboet vil det bety at virksomheten blir tilordnet en forholdsmessig del av saldoen, og at utgifter og avskrivninger må foretas forholdsmessig slik at boet ikke får avskrivninger i virksomheten på utgifter tilknyttet den skattefrie avviklingen.

I de tilfeller hvor det er vanskelig å identifisere hvorvidt inntekter og utgifter er tilknyttet den skattefrie aktiviteten eller virksomheten, vil det være naturlig å foreta en forholdsmessig tildeling av inntektene og utgiftene.

Tap ved realisasjon av formuesobjekt er generelt fradragsberettiget, jf sktl § 6-2 jf. kap. 9. Følgelig vil også konkursboet få fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekter som er inntatt i virksomheten. Formuesobjekter realisert med tap utenfor boets virksomhet vil ikke bli fradragsberettiget da gevinst ikke er skattepliktig.

Videre behandles spørsmål vedrørende skatteomfanget ved realisasjon av enkelte av boets formuesgoder.

#### 3.4.5 Skatteomfanget ved realisasjon av driftsmidler.

Konkursbo vil bli beskattet på lik linje med andre skattesubjekter ved salg av driftsmidler som inngår i virksomheten. Gevinst blir skattepliktig, og tap blir fradragsberettiget. Gevinst eller tap av driftsmidler som saldoavskrives, beskattes etter reglene i sktl. § 14-44.

Driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, beskattes etter reglene i sktl. § 14-52.

Gevinst og tap ved salg av driftsmidler som ikke inngår i boets virksomhet vil ikke bli skattepliktig eller fradragsberettiget.

#### 3.4.6 Skatteomfanget ved realisasjon av aksjer og utdeling av utbytte.

##### 3.4.6.1 Forutsetninger for boets skatteplikt

Hvorvidt inntektene er inntjent i eller utenfor boets virksomhet vil også her ha betydning. I utv 1982 s. 121 uttalte Skattedirektoratet at dersom avhendelsen av aksjene er et ledd i den endelige avviklingen av boet og ikke et ledd i boets virksomhet, vil det ikke foreligge skatteplikt. Sammenfattet med tidligere drøftelser synes det i dag alminnelig antatt at konkursboets inntekt av aksjer i forbindelse med avvikling av boet er skattefrie.<sup>87</sup> Da alle inntekter utenfor boets virksomhet uansett er skattefrie forutsettes det for videre problemstillinger at konkursboet driver virksomhet.

Hovedreglene om skattelegging av utbytte skjer etter reglene i sktl. §§ 10-10 til 10-13, og skattelegging ved realisasjon av aksjer etter §§ 10-30 til 10-37. Etter sktl. § 2-38 har bestemmelsens nevnte selskaper og juridiske personer skattefritak for inntekt på aksjer. De nevnte skattesubjektene er omfattet av "fritaksmetoden", og vil ikke bli skattepliktig for realisasjonsgevinst eller utbytte. Følgelig vil de heller ikke ha fradragsrett for utgifter tilknyttet aksjene. Personlige aksjonærer faller inn under "aksjonærmodellen." De er

---

<sup>87</sup> Se Lignings-ABC 2009 stikkord "konkurs" punkt 3.1.2 og Skattelovkommentaren 2003/04 Kapittel 2 under kommentar til § 2-33



skattepliktig for utbytte, men vil få fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt, jf. § 10-12. Dersom det foreligger ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjen kan den føres til fradrag i alminnelig inntekt, jf § 10-31 første ledd. Spørsmålet som reiser seg er i hvilken grad omfanget av konkursboets skatteplikt blir påvirket av hvorvidt debitor faller inn under fritaksmetoden eller aksjonærmodellen.

Etter sktl. § 2-38 første ledd nr. h faller konkursbo inn under fritaksmetoden dersom debitor gjorde det. Det betyr at selv om boet får aksjeinntekter gjennom boets virksomhet, vil inntektene være skattefrie på lik linje med debitor. Utgifter vil ikke komme til fradrag. Følgelig er det kun aktuelt å vurdere konkursboets skatteplikt dersom debitor ikke faller inn under fritaksmetoden, men under aksjonærmodellen.

#### 3.4.6.2 Inngangsverdi

Spørsmålet som reiser seg er hvorvidt det foreligger en særregel som tilsier kontinuitet mellom debtors og boets inngangsverdi. I skatteloven § 10-33 er det regler om skattemessig kontinuitet ved arv og gave av visse aksjer og andeler, og det reiser seg spørsmål hvorvidt bestemmelsen kan brukes i konkurs. I bestemmelsen kommer det dog klart frem at kontinuitet kun gjelder ved arv og gave. Bestemmelsen kan følgelig ikke anvendes i konkurs, og det foreligger diskontinuitet mellom debitor og boet. Boets inngangsverdier på aksjer må fastsettes til omsetningsverdien på konkursåpningstidspunktet, jf tidligere konklusjoner.

#### 3.4.6.3 Boets skatteplikt på utbytte

Dersom boet blir skattepliktig for utdelt utbytte, reiser spørsmålet seg om boet får skjermingsfradrag og eventuelt i hvilken grad. Reglene om skattelegging av utbytte fremkommer i sktl. §§ 10-10 til 10-13, og gjelder kun for aksjonærer og deltakere i likestilt selskap og sammenslutning.<sup>88</sup> Utbyttet blir regnet som skattepliktig inntekt jf. sktl § 10-11. Hva som regnes som utbytte fremkommer nærmere i § 10-11. Personlig skattyter som har

---

<sup>88</sup> Jf. sktl. § 10-10

mottatt utbytte, gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt. Etter § 10-12 andre ledd beregnes skjermingen for den enkelte aksje, og settes til aksjens skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens inngangsverdi tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år. Reglene om retten til fradrag for skjerming skal sikre at inntekten tilsvarende normalavkastningen på aksjonærens investering i selskapet, ikke skattelegges som aksjeutbytte. Se mer om skjermingsfradraget i § 10-12.

I sktl § 10-12 tredje står det at også konkursbo får skjermingsfradrag der konkursdebitor var en fysisk person. Følgelig vil konkursboet skjermes etter aksjonærmodellen når debitor var en fysisk person. Ordlyden tilsier ikke at boet trer inn i debitors verdier, men får like rettigheter som debitor. Dersom boet skulle overtatt debitors posisjoner, som er i strid med prinsippet om at skatteposisjoner ikke kan overføres mellom ulike skattesubjekter, måtte hjemmelen vært klar. Konkursboet må få skjerming ut i fra egne inngangsverdier, jf tidligere drøftelse. Ubenyttet skjerming hos debitor kan følgelig ikke bli tillagt boets inngangsverdi, da boet ikke kan overta debitors skatteposisjoner. Boet tilordnes skjermingsfradrag fra og med konkursåpningsåret, da skjermingsfradrag etter hovedregelen skal tilordnes den som eier aksjen per 31. desember i inntektsåret, jf sktl. § 10-12, andre ledd tredje punktum.

#### 3.4.6.4 Skatteomfanget ved realisasjon av aksjer

Reglene om gevinstbeskatning av aksjer er i sktl. §§ 10-30 til 10-37. Gevinst ved realisasjon er skatteplikt, og tap er fradragsberettiget jf sktl. § 10-31.

Tap og gevinst beregnes etter sktl. § 10-32. Her står det at gevinst eller tap etter sktl. § 10-31 settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrasket aksjens inngangsverdi. Vederlaget er her salgssummen. Dersom boet selv har ubenyttet skjerming kan det føres til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt jf. sktl. § 10-31 første ledd andre punktum. Boet kan heller ikke her benytte seg av debitors eventuelle ubenyttede skjerming.

### 3.4.7 Skattomfanget ved salg av varelager

Gevinst ved realisasjon av varelager utenfor boets virksomhet vil være skattefri, og tap vil ikke være fradragsberettiget. Boets skatteplikt på varelagerinntekter inntreffer når varelageret realiseres i boets virksomhet.

Ved konkursåpningen vil konkursboets inngangsverdi fastsettes til omsetningsverdien på konkursåpningstidspunktet. Dersom boet etter konkursåpningen går til anskaffelse eller tilvirker varer, må verdien fastsettes etter sktl. § 14-5 andre ledd. Etter sktl. § 14-5 andre ledd skal varebeholdningen verdsettes til anskaffelsesverdi eller tilvirkningsverdi.

Anskaffelsesverdien er det varen faktisk har kostet i innkjøp med tillegg av de omkostninger som påløper for å bringe varen i den stand og til det sted den er på vurderingstidspunktet.<sup>89</sup> Tilvirkningsverdien settes til summen av de råstoffer, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn som er brukt direkte i produksjonen. Bestemmelsen er uttømmende. Indirekte utgifter er følgelig ikke aktiveringspliktige, eksempelvis kostnader til belysning og oppvarming av produksjonslokalet.<sup>90</sup> Dersom boet overtar halvfabrikata som ferdigstilles i løpet av året, vil varebeholdningen til boet verdsettes til omsetningsverdien ved konkursåpningstidspunktet tillagt de omkostninger som er påløpt for å ha brakt varen i den tilstand den er på vurderingstidspunktet.

Boets skatteomfang vil følge de alminnelige regler. Etter skatteloven § 14-5 andre ledd nr. a foreligger det aktiveringsplikt for varer som er anskaffet eller tilvirket i løpet av året, men ikke er solgt ved årets slutt. Varer som blir solgt samme året de ble anskaffet eller tilvirket, skal ikke aktiveres, men inntekts- og fradragsføres, jf. sktl. § 14-2. Inntekter og utgifter tilknyttet de varer konkursboet selger i løpet av konkursåpningsåret kan føres og komme til fradrag. Varer på lager ved konkursåpningsårets slutt må aktiveres. Inntekter og fradrag for kostnader blir tidfestet det år boet selger varene.

---

<sup>89</sup> Lignings-ABC 2009 stikkord "Varebeholdning" punkt. 3.3.2

<sup>90</sup> Lignings-ABC 2009 stikkord "Varebeholdning" punkt. 3.3.3

### 3.4.8 Eiendom

#### 3.4.8.1 Avskrivning

Dersom eiendommen inngår i boets virksomhet vil den kunne avskrives etter sktl. § 14-41. I forhold til eiendom går det et viktig skille mellom boligeiendommer og andre typer eiendommer. Boligeiendommer kan ikke avskrives,<sup>91</sup> men andre eiendommer regnes som avskrivbare driftsmidler, jf. sktl. § 14-41. Dette vil også gjelde konkursboets eiendommer.

#### 3.4.8.2 Skattomfanget ved salg

Dersom eiendommen realiseres innenfor konkursboets virksomhet drevet for dets regning, blir boet skattepliktig for inntekt, og fradragsberettiget for tap. Realiseres den utenfor virksomheten foreligger ingen skatteplikt og ingen fradragsrett.

Etter sktl. § 9-3 er gevinst ved salg av boligeiendom og fritidsbolig skattefri for debitor dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Da ulike kattesubjekter ikke kan overdra katteposisjoner, kan debitor ikke oppfylle vilkåret for boets vedkommende. Dersom eiendommen inngår i boets virksomhet, vil gevinsten bli skattepliktig i motsetning til om debitor selv hadde realisert eiendommen.

### 3.4.9 Skatteomfang ved leieinntekter

Konkursboet vil kun bli skattepliktig for leieinntekter dersom leieinntektene blir ansett som inntekt av boets virksomhet. Blir leieinntektene skattepliktige, vil boet skattelegges på lik linje med andre skattesubjekter. Boet vil da også få tilsvarende fradragsrett.

## 3.5 Konsolidering av underskudd/overskudd

### 3.5.1 Hovedreglene

Dersom en skattyter har underskudd som omfattes av sktl. § 6-3 et år, kan underskuddet fremføres til fradrag, jf. sktl. § 14-6. Underskudd i et tidligere år skal være fratrasket i sin

---

<sup>91</sup> Rt. 1920s. 884 og Rt. 1938 s. 707 og *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 115

helhet før det gis fradrag for underskudd et senere år. Følgelig skal det eldste underskuddet avregnes først ved flere års akkumulert underskudd. Ved opphør av virksomhet kan et udekket underskudd som er oppstått i opphørsåret kommet til fradrag i tidligere års overskudd, jf sktl. § 14-7. Da må ligningen for det foregående år endres. Er underskuddet oppstått i året forut for opphørsåret, skal ligningen for det foregående året endres tilsvarende, jf første ledd, siste punktum.

For aksjeselskapet tilknyttet et konsern vil underskudd og overskudd kunne overføres mellom deltakerne i konsernet. Dette gjøres da ved konsernbidrag, jf. sktl. §§ 10-2 til 10-4. Kort forklart kan et selskap med overskudd gi et bidrag til et selskap med underskudd. Hos avgiver kommer konsernbidraget til fradrag ved inntektsligningen. Hos mottakerselskapet vil konsernbidraget bli regnet som skattepliktig inntekt.

### 3.5.2 Boets utnyttelse av debtors konsernbidrag og underskudd

I forhold til konsernbidrag reiser det seg spørsmål hvorvidt konkursboet kan motta konsernbidrag tiltenkt debitor. Vilårene for retten til å motta og yte konsernbidrag står i sktl. § 10-4. Anvendelsesområdet for bestemmelsen reguleres av sktl. § 10-1, hvor det står at bestemmelsene i §§ 10-2 til 10-6 gjelder for aksjeselskap, allmennaksjeselskap, selskap som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd b til e, og for selskap nevnt i § 2-2 første ledd f og g gjelder bestemmelsene så langt de passer. Konkursbo nevnes i sktl. § 2-2 første ledd nr. h, og vil således ikke være innenfor anvendelsesområdet for konsernbidragsreglene. Konklusjonen blir følgelig at konkursbo verken kan motta eller gi konsernbidrag.

Videre blir spørsmålet hvorvidt boet kan fremføre debtors underskudd i sitt overskudd. Etter sktl. § 14-6 tredje ledd kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrullet med inntil det beløp skattyter tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen. Boet vil følgelig ikke ha mulighet til å tilbakeføre eventuelle underskudd hos debitor. Dette har grunnlag i prinsippet om at skattesubjekter ikke kan overføre skatteposisjoner seg i mellom.

Dersom konkursen innebærer opphør av virksomhet for debitor, kan underskudd i konkursåpningsåret og eventuelt året før tilbakeføres, jf sktl § 14-7 første ledd. Spørsmålet som reiser seg er hvordan boet kan ta nytte av en slik tilbakeføring hos debitor. Som regel vil debitor hatt et ligningsmessig underskudd også årene før konkursen, slik at det ikke vil eksistere tidligere overskudd hvor underskuddet kan tilbakeføres. Derimot kan det tenkes at konkursen inntreffer som følge av plutselig inntrådte hendelser. For mange var finanskrisen en slik hendelse. Virksomheter hadde gått bra i årene før konkursen, men på grunn av kraftig nedgang i markedet på kort tid, var konkurs for mange et plutselig faktum. Eksempelvis var det flere båtselgerfirma som gikk konkurs. Grunnen var at de plutselig satt med store lagre av usolgte båter, og derfor ikke klarte å betale sine kreditorer. Underskudd hos debitor konkursåret kan tilbakeføres i tidligere års overskudd hos debitor jf. sktl § 14-7. Ligningen for de tidligere år endres, og debtors tidligere innbetalte skatt vil bli forholdsvis tilbakebetalt. Tilbakebetalingen vil representere en tilførsel av midler til boet.

### 3.5.3 Overskudd/underskudd i boet

#### 3.5.3.1 Fremføring og tilbakeføring av underskudd

Konkursbo går som hovedregel ikke med overskudd. Men dersom boet går med overskudd, vil underskudd fra tidligere år kunne fremføres etter sktl. § 14-6. Underskudd i avslutningsåret vil kunne tilbakeføres i tidligere års eventuelle overskudd, jf. sktl § 14-7.

#### 3.5.3.2 Konsolidering av overskudd og underskudd mellom boets ulike aktiviteter

Konkursboet kan ha flere aktiviteter, både flere skattepliktige virksomheter og aktivitet betegnet som skattefri avvikling. Spørsmålet som reiser seg er i hvilken grad boet kan konsolidere underskudd og overskudd i de ulike aktivitetene.

Konkursboet er skattepliktig for inntekt av virksomheten, og skattelovens regler gjelder fullt ut for virksomheten. Der hvor boets fradragsberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde, gis det fradrag for underskuddet i inntekter fra andre inntektskilder, jf sktl. § 6-3. Eksempelvis er det typisk at varelager selges med tap.

Kostnader tilknyttet varelageret vil da kunne komme til fradrag i inntekter på eksempelvis salg av driftsmidler.

Ordlyden i § 2-33 tilsier at det er nettoinntekten av virksomhet drevet for boets regning som skal beskattes. Dersom boet driver to ulike skattepliktige virksomheter, hvor den ene gir underskudd og den andre gir overskudd, kan underskuddet i den ene virksomheten komme til fradrag i den andre.

Boet kan også drive skattepliktig virksomhet ved siden av en skattefri avvikling av boet. Dersom virksomheten går med underskudd og den skattefrie avviklingen går med overskudd, oppstår spørsmålet om underskuddet og overskuddet kan konsolideres. Symmetriprinsippet i skatteretten, hvis innhold er at det ikke skal kunne fradras utgifter i inntekter som ikke er skattepliktige, tilsier at konsolidering mellom virksomhet og skattefri avvikling er avskåret.

For inntektsårene 2008 og 2009 er det inntatt bestemmelser i skattelovens §§ 16-60 til 16-64 om skattefradrag for underskudd inntektsårene 2008 og 2009, og spørsmålet er om konkursbo omfattes av reglene. Etter sktl. § 16-60 gjelder bestemmelsene for selskap mv. som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd. Konkursbo er omfattet, og følgelig kan konkursbo etter § 16-61 få fradrag i skatt på 28 prosent av udekket underskudd de aktuelle årene og som omfattes av § 6-3 første ledd. Boet vil ikke få fradrag for udekket underskudd i opphørsåret, jf. § 16-61 fjerde ledd.

### 3.6 Betinget skattefritak i konkurs

#### 3.6.1 Hovedregelen

Etter bestemmelsene i skatteloven §§ 14-70 til 14-72 kan skattyter få skattefritak for nevnte gevinster dersom vilkårene for skattefriheten oppfylles. Ved ufrivillig realisasjon, eksempelvis brann jf. sktl. § 14-70, må skattyter bruke vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art innen utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret for at gevinsten skal være skattefri. Etter fjerde ledd skal ligningen endres dersom reinvestering ikke foretas.

Eksempelvis dersom en lagerbygning brenner, og eier får utbetalt erstatning, må erstatningsutbetalingen brukes til investering i nytt bygg for at eventuell gevinst skal bli skattefri. Det foreligger ikke krav om at hele utbetalingen brukes, kun at reinvestering blir foretatt.

### 3.6.2 Debitors betingede skattefritak ved konkurs

Dersom debitor har fått utbetalt vederlaget for ufrivillig realisasjonen uten at reinvestering er foretatt ved konkursåpningen, reiser det seg spørsmål hvorvidt boet kan eller må oppfylle reinvesteringsvilkåret for å oppnå skattefrihet. Konklusjonen må være benektende, da ulike skattesubjekt ikke kan oppfylle skatteposisjoner for andre skattesubjekter. Boet vil således skattefritt kunne ta beslag i realisasjonsutbetalingen.

Etter bestemmelsens tredje ledd skal endring av ligning foretas dersom reinvestering ikke er foretatt innen utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret. Spørsmålet som oppstår i forhold til debitor, er hvorvidt det foreligger hjemmel til endring av ligning ved konkursåpning dersom konkursåpningen inntreffer før utløpet av tidsfristen i tredje ledd. Sktl. § 14-70 åttende ledd bestemmer at dersom skatteplikten opphører før reinvestering er foretatt, skal gevinsten føres til inntekt i samsvar med § 14-48.

### 3.6.3 Konkursboet og betingede skattefritak

Konkursbo blir i hovedsak dannet for å avvikle debtors bo. Selv om enkelte konkursbo velger å drive virksomhet, er formålet med konkursbehandlingen avvikling av debtors bo. Vilkåret for skattefritak er at det skal foretas en reinvestering. En reinvestering harmonerer ikke med avviklingsformålet til boet, og det kan stilles spørsmål til hvorvidt boet har adgang til å kreve betinget skattefritak. I sktl. § 14-70 foreligger ingen begrensning i hvilke skattesubjekter som kan kreve betinget skattefritak. Det foreligger således ingen hjemmel til å nekte boet betinget skattefritak, og følgelig må også konkursbo kunne kreve det. Dersom boet krever betinget skattefritak plikter det å reinvestere. Dersom reinvestering ikke foretas vil ligningen måtte endres.



## **4 Særlige problemstillinger**

### **4.1 Virkning av bobehandlingen ved tilbakelevering av boet til debitor**

#### **4.1.1 Innledning**

Det kan tenkes at boet blir tilbakelevert til debitor eksempelvis fordi det har blitt solvent under bobehandlingen. Dersom debitor er en enkeltperson vil urealiserte midler uansett bli tilbakelevert. Spørsmålet som reiser seg er hvilken betydning den mellomliggende bobehandlingen skal ha. Enten må bobehandlingen ansees som en nullitet eller realitet. Dersom bobehandlingen ansees som en realitet, vil det få skattmessige følger.

Ved nullitet skal en rettshandel betraktes som om den ikke var inngått. Situasjonen skal for begge parter bli som om rettshandelen aldri hadde funnet sted. I konkurstilfellet vil boet bli tilbakelevert med de gjenstander og verdier som fremdeles er i boet. Dersom boet har blitt solvent av å selge et driftsmiddel som ga tilstrekkelig med inntekter, vil ikke debitor få dette driftsmiddelet tilbake. Det vil stride mot hensikten bak konkurs om boet skulle erstattet dette driftsmiddelet slik at debitor blir stilt som om transaksjonen aldri hadde skjedd. Leikvang konkluderer med at bobehandlingen ikke kan ansees som nullitet.<sup>92</sup> Konklusjonen må bli at den mellomliggende bobehandlingen ansees som en realitet. Spørsmålet blir hvilken relevans den skal tillegges.

#### **4.1.2 Regnes tilbakeleveringen som realisasjon?**

Det første spørsmålet er hvorvidt tilbakelevering fra boet til debitor ansees som realisasjon, da en realisasjon vil utløse skatteplikt og fradragsrett jf. sktl. Kap. 9. Det er tidligere avklart at overleveringen fra debitor til boet ikke regnes som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd

---

<sup>92</sup> Leikvang (1980) s.87

nr. h. Bestemmelsen nevner flere transaksjoner som ikke regnes som realisasjon, men overføring fra boet til debitor nevnes ikke. Ordlyden ”*Realisasjon omfatter ikke blant annet*” tilsier at bestemmelsen ikke er uttømmende, jf ”blant annet.” Forarbeidene gir også klart uttrykk for at opplistingen kun gir eksempler på hva som regnes som realisasjon, og ikke er noen uttømmende oppregning.<sup>93</sup> Dermed blir spørsmålet hvilke andre forhold som kan gi løsning.

Et sentralt vurderingsmoment vil være den juridiske konsekvensen av overføringen fra debitor til boet. Etter dekningsloven kapittel 2 blir overdragelsen betegnet som en ”beslagsrett.” Boet får en rett til å disponere over formuesgodene til debitor slik boet finner det hensiktsmessig. Dette tilsier at selv om boet har overtatt rådigheten over formuesgodene, er boet ikke eier av formuesgodene, men debitor. Teorien er helt klar på at boet kun har en beslagsrett og ikke blir eier ved overføringen.<sup>94</sup> Selv om debitor ikke har rett til å råde over formuesgodene, er debitor fremdeles formelt eier. Tilbakelevering av boet til debitor betyr følgelig at eier får tilbake rådigheten over egne formuesgoder. Videre vises til uttalelse fra skattedirektøren i utv. 1974 s. 91 hvor det ble uttalt at eiendomsoverføring fra et konkursbo til skyldnerens ektefelle ikke regnes som nytt erverv. Følgelig bør det også gjelde når overdragelsen skjer til debitor selv. Konklusjonen må bli at tilbakeleveringen ikke regnes som realisasjon.

#### 4.1.3 Debitors inngangsverdier på formuesgodene som blir tilbakelevert

Videre blir spørsmålet om debitors inngangsverdier på formuesgodene som blir tilbakelevert fra konkursboet blir de tidligere bokførte verdier ved konkursåpningen eller omsetningsverdien ved tilbakeleveringen.

Dersom bobehandlingen trekker ut, kanskje over flere år, kan formuesgode ha falt i verdi i forhold til verdien på konkursåpningstidspunktet. Er formuesgodet et driftmiddel vil konkursboet få fradrag for avskrivninger de aktuelle årene. Debitor vil i realiteten få tilbake

---

<sup>93</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.9

<sup>94</sup> Andenæs (1999) s. 46 flg., Moe (2007) s. 241

sitt eget driftsmiddel med lavere verdi enn ved konkursåpningen, uten at verdiforringelsen kommer til fradrag og uten mulighet for avskrivning. Motsetningsvis kan konkursboet ha påkostet driftsmiddelet, slik at det har høyere omsetningsverdi ved tilbakeleveringen. Verdiøkningen vil for debitor representere en gevinst som ikke blir beskattet. Argumentene taler i retning av at debitor får nye inngangsverdier fastsatt til omsetningsverdien ved tilbakeleveringstidspunktet. Argumentet svekkes dog av det faktum at verdiforringelsen eller verdiforøkelsen kommer til fradrag eller beskatning dersom debitor realiserer driftsmiddelet.

Dersom debitor får høyere inngangsverdier ved tilbakelevering enn ved konkursåpningen, blir følgene at debitor får større avskrivninger på sine driftsmidler enn om konkursen aldri hadde inntruffet. Hvis debitor får nye inngangsverdier ved tilbakelevering kan det fungere som et insentiv for næringsdrivende å gå konkurs, noe som ikke er ønskelig.

Leikvang<sup>95</sup> viser til det faktum at debitor ikke har hatt noen oppofrelse i forbindelse med tilbakeleveringen utover det at han i sin tid ga fra seg disse aktiva og denne oppofrelse tilsvarer de ligningsmessige nedskrevne verdier ved konkursbeslaget, og at dette tilsier at debitor bør få tilbake sin egne nedskrevne verdier som inngangsverdi ved tilbakelevering. Et tungtveiende moment er at debitor hele tiden er eier, og således bør få tilbake egne nedskrevne verdier.

Konklusjonen blir at debitor får tilbake de opprinnelige bokførte verdier ved konkursåpningstidspunktet dersom formuesgoder tilbakeleveres fra konkursboet til debitor.

---

<sup>95</sup> Leikvang (1980) s.88

## 4.2 Abandonering

### 4.2.1 Definisjon

Å abandonere betyr ”å gi fra seg” eller ”oppgi.”<sup>96</sup> I konkursretten innebærer en beslutning om å abandonere en eiendel opphevelse av konkursbeslaget i forhold til skyldneren.

Skyldneren får tilbake sin faktiske og juridiske rådighet over aktuelle eiendel, i prinsippet som om eiendelen har vært beslagfri.<sup>97</sup> Hjemmelen er kkl. § 117b, som er en lovfesting av boets adgang til å abandonere skyldnerens eiendeler.<sup>98</sup> Konkursboet kan også abandonere gjenstander til panthaver. Dette kalles også uegentlig abandonering eller abandonering til panthaver, og har hjemmel i kkl. § 117c.<sup>99</sup> I realiteten er dette en avtalemessig disposisjon mellom konkursboet og panthaveren som ledd i realiseringen av boets eiendeler.

Abandonering til debitor behandles i neste punkt, mens abandonering til panthaver behandles i punkt 4.2.3. Det forutsettes at boet driver virksomhet og at de abandonerte gjenstandene brukes i virksomheten da abandonering utenfor virksomhet uansett vil være skattefritt for boet.

Begge former for abandonering innebærer at boet oppgir rådigheten over eiendelen. Boet slipper således utgifter og forpliktelser eiendelen kan medføre.<sup>100</sup> Hensikten vil være å oppnå en fordel for boet i form av reduserte utgifter. I begge abandoneringstilfellene oppstår det spørsmål om inngangsverdier til overtaker og hvorvidt overleveringen ansees som realisasjon.

---

<sup>96</sup> Jusleksikon (2003) s. 7

<sup>97</sup> Ot.prp.nr.26 (1998-1999) s. 236

<sup>98</sup> Ot.prp.nr.26 (1998-1999) s. 236

<sup>99</sup> Ot.prp.nr.26 (1998-1999) s.237

<sup>100</sup> NOU 1993:16 s.67

## 4.2.2 Abandonering til debitor

### 4.2.2.1 Når er abandonering aktuelt?

Det er et vilkår om at eiendelen er uten økonomisk interesse for boet, jf kkl. § 117b, eksempelvis ved store pengeheftelser i form av panterett. Andre situasjoner er hvor det knytter seg så store utgifter å sitte med eiendelen at konkursboet samlet sett ikke vil være tjent med å sitte med eiendelen. Eksempelvis dersom eiendelen er en lagerbygning(driftsmiddel) hvor det er fare for at den kan rase sammen eller påføre skade på mennesker eller eiendom. Da vil bygningen kunne være en stor utgiftspost for boet, både i form av utgifter til sikring av bygningen, og fare for erstatningsansvar for skade påført tredjemenn. Et annet eksempel er hvor driftsmiddelet er et skip uten verdi, hvor skipet kun representerer en utgift i forbindelse med transportering til opplag. Da kan boet velge abandonering for å spare utgifter. Et ønske om å spare utgifter være en tilstrekkelig grunn for å abandonere.<sup>101</sup>

### 4.2.2.2 Realisasjonsspørsmålet

De skatterettslige virkningene av abandonering er ikke regulert, og enigheten omkring konsekvensene synes å være at de er uavklarte.<sup>102</sup> Abandonering foregår som hovedregel ved at debitor får tilbake full råderett over formuesgjenstanden. Et første spørsmål som oppstår, er om abandonering ansees som realisasjon av den abandonerte gjenstanden. I alminnelighet vil liknende transaksjoner mellom ulike skattesubjekter ansees som realisasjon, men ved konkursbeslag er debitor hele tiden eier. Konkursboet har kun tatt over råderetten, og ved abandonering får debitor tilbake råderetten over en gjenstand han allerede er eier av, i prinsippet som om eiendelen hele tiden har vært beslagsfri.<sup>103</sup> I utv. 1984 s.265 uttalte Finansdepartementet i et brev at bobestyrerens beslutning om abandonering av boets faste eiendom ikke kunne ansees som avhendelse i relasjon til

---

<sup>101</sup> NOU 1993:16 s.67

<sup>102</sup> Stoveland (2009) note 111

<sup>103</sup> Wiker (2009) note 122

skattelovens § 43, andre ledd (i dag § 5-1 andre ledd).<sup>104</sup> Saken gjaldt et dødsbo, men abandoneringsspørsmålet vil fortone seg likt i forhold til konkurssituasjonen. Konklusjonen blir at abandonering ikke ansees som realisasjon av gjenstanden.

Videre oppstår spørsmålene om hvilke inngangsverdier debitor får på den abandonerte gjenstanden, og hvordan en eventuell gevinst på en abandonert gjenstand skal beskattes.

#### 4.2.2.3 Debitors inngangsverdier på en abandonert gjenstand

For debitor må det riktige være å anse konkursbeslaget og abandoneringen som et midlertidig beslag som ikke får skattemessig virkninger.<sup>105</sup> Over er det argumentert i favør av at debitor beholder sine egne tidligere inngangsverdier ved tilbakelevering av boet. Tilbakelevering av hele boet i forhold til abandonering må ansees å gå fra mer til det mindre. Følgelig burde debitor få tilbake tidligere nedskrevne verdier. Lignings-ABC<sup>106</sup> uttaler også at debitor beholder sine inngangsverdier ved abandonering. Konklusjonen blir at debitor beholder sine inngangsverdier slik de var ved konkursåpningstidspunktet.

#### 4.2.2.4 Skatteomfanget av gevinsten på en abandonert gjenstand

Etter at boet har abandonert gjenstanden, kan debitor selge den, ofte som tvangssalg fra panthaver. Både salg og tvangssalg omfattes av realisasjonsbegrepet, jf sktl. 9-2 første ledd nr. a og b. Ved salget oppstår spørsmålet om gevinsten blir skattepliktig og i hvilken grad. I utv. 1982 s. 490 er det inntatt en dom fra Agder Lagmannsrett som omhandler et konkursbo som abandonerte eiendommen da den ble antatt å være overbeheftet. Saksøkeren (debitor) solgte senere eiendommen med gevinst. Spørsmålet var hvordan og hos hvem denne gevinsten skulle beskattes. Lagmannsretten kom frem til at *”... ved den nye ligning blir skattepliktig gevinst ved salget av den abandonerte eiendom å fastsette til den del av salgssummen som ikke har gått med til dekning av pantekreditorene. Det innrømmes betinget skattefritagelse for denne skattepliktige del av gevinsten...”* Den delen

---

<sup>104</sup> Lovspeil, vedlegg til Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

<sup>105</sup> Leikvang (1980) s.97

<sup>106</sup> Lignings-ABC 2009 stikkord ”konkurs” punkt 4.2.3

av gevinsten som gikk med til dekning av pantekreditorene ble fritatt for skatt. Nettogevinsten ble skattepliktig for debitor. Forarbeidene uttaler også at debitors skattepliktige gevinst er den del av gevinsten som ikke går med til dekning av pantekreditorene.<sup>107</sup> Dette må også bli konklusjonen.

Hadde gjenstanden blitt realisert av konkursboet utenfor virksomhet ville hele inntekten blitt brukt til nedbetaling av gjeld. Ved realisasjon av debitor vil nettogevinsten bli skattepliktig, og det vil følgelig være mindre midler til å dekke eventuell udekket restgjeld som debitor hefter for etter konkursen, jf kkl § 106.

Et eventuelt overskudd som skyldneren oppnår ved salg eller bortleie av eiendelen eller på annet vis, kan bostyreren inndra, jf kkl. § 117 b tredje ledd sistepunktum.

Inndragningssummen vil i alle tilfeller være skattefri for boet da den ikke er inntekt av boets eventuelle virksomhet.

#### 4.2.2.5 Boets fradragsrett på abandonert gjenstand.

Dersom boet abandonerer en gjenstand kan det oppstå spørsmål om hvorvidt boet får fradrag på utgifter tilknyttet gjenstanden, da boet ved en abandonering i realiteten kvitter seg med en utgift eller et tap.

Eksempelvis dersom en lagerbygning inndratt i virksomheten har behov for takreparasjon, vil boet få utgifter i forbindelse med reparasjonen. Følgelig vil boet ha hatt en kostnad som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Etter en tid viser det seg at bygningen har store konstruksjonsfeil som vil være svært kostbart å fikse eller sikre. Boet abandonerer bygningen for å spare utgifter og spørsmålet som reiser seg er hvorvidt boet fremdeles får fradrag for taktekingen. Ordlyden i sktl § 6-1 tilsier at det er tilstrekkelig at utgiften er pådratt for å ”erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.” Utbedring av tak må falle inn under ordlyden. Det at boet i etterkant finner ut at utgiften var fånyttet, burde ikke avskjære muligheten for fradrag. Dersom boet hadde solgt bygningen er det klart at utgiften

---

<sup>107</sup> NOU 1993:16 s.187.

ville kommet til fradrag, og det burde ikke være annerledes dersom boet abandonerer. På dette grunnlag må boet få fradrag for kostnad som er pådratt en gjenstand som senere abandoneres.

Tilsvarende spørsmål reiser seg i forhold til fradrag for avskrivning på driftsmiddel som abandoneres. Det synes her også klart at så lenge driftsmiddelet er til bruk i boets virksomhet, må boet få fradrag for avskrivning. Dog vil avskrivning være utelukket året abandoneringen gjennomføres, da avskrivning skjer hos det skattesubjekt som har driftsmiddelet ved årsskiftet.

Boet vil ikke bli skattepliktig for gevinst eller fradragsberettiget for tap ved abandonering til debitor, da det ikke regnes som realisasjon.

#### 4.2.3 Abandonering til panthaver

Ved abandonering til panthaver etter kkl. § 117 c, er det også vilkår om at den pantsatte eiendel er uten økonomisk interesse for boet. Den store forskjellen på abandonering til debitor og abandonering til panthaver, er at abandonering til panthaver er avtalebasert, da abandonering til panthaver etter kkl. § 117c kun kan skjer dersom panthaver samtykker.

Spørsmål vedrørende panthavers inngangsverdi på den abandonerte gjenstanden reguleres av bestemmelsen. Inngangsverdien til panthaver vil være pantets antatte markedsverdi på overføringstidspunktet. Verdsettelsen legges til grunn for beregning av panthavers krav på dividende etter dekl. § 8-14 og for avregningen i skyldnerens gjeld til panthaveren.

For debitor vil virkningen ved abandonering til panthaver vil ha samme virkning som om panthaver skulle tatt beslag i gjenstanden direkte fra debitor. Overføring av en eiendel til panthaver innebærer en eiendomsoverføring fra skyldneren til panthaveren.<sup>108</sup>

---

<sup>108</sup> Moe (2007) s. 223



I forhold til boets rett til fradrag for kostnader og avskrivninger henvises til punkt 4.2.2.5. Konklusjonen må bli den samme ved abandonering til panthaver, da fradragsretten vil være lik.

Spørsmålet videre er om abandonering til panthaver regnes som realisasjon, som vil medføre at boet får fradragsrett for tap, og skattepliktig for gevinst. Sktl. § 9-2 første ledd nr d. bestemmer at innfrielse eller bortfall av fordring regnes som realisasjon. Ved abandonering til panthaver vil pantekravet trekkes ut av boet. Bortfallet av pantekravet må regnes som "bortfall av fordring," som for boet vil representere en fordel. Boets skattepliktige gevinst eller fradragsberettiget tap vil være størrelsen på pantekravet fratrukket boets inngangsverdi. Dersom boets inngangsverdi var kr 10 000 og pantekravet var på kr 12 000, vil boet få en skattepliktig gevinst på kr 2000.

#### 4.3 Avsluttende om inngangsverdier og konsekvenser av ulike inngangsverdier

Det vil til slutt være interessant å trekke frem ulike konsekvenser vedrørende skatteposisjoner hos både boet og debitor. For debitor vil konkurs i enkelte situasjoner fremtre som et gunstig alternativ fordi debitor ikke blir skattelagt for formuesgodene som blir dratt inni boet, da det ikke regnes som realisasjon. Dersom verdien på formuesgodet på konkursåpningstidspunktet er høyere enn debtors inngangsverdi, vil debitor unngå latente skattegevinster ved å gå konkurs. For personlig debitor vil dette være særlig gunstig, da eventuell restgjeld etter konkursen vil bli lavere. Realiseres formuesgodet innenfor konkurs, men utenfor virksomhet, vil hele realisasjonssummen gå til nedbetaling av gjeld. Eksempelvis kan man tenke seg en debitor som tiår tilbake kjøpte en bygård for 10 millioner kroner, som i dag vil ha en salgsverdi på 50 millioner kroner. Dersom debitor realiserer vil den skattepliktige inntekten være 40 millioner. Gevinstbeskatning på 28 prosent vil da utgjøre 11,2 millioner kroner.<sup>109</sup> Går debitor konkurs og boet realiserer utenfor virksomhet vil hele beløpet på 50 millioner være skattefritt.

---

<sup>109</sup> Stortingets skattevedtak 2008 § 4-1 tredje ledd.

Selv om boet driver virksomhet, vil boets og debitors ulike inngangsverdier påvirke hvorvidt gevinsten er størst utenfor eller innenfor konkurs. Dersom omsetningsverdien ved konkursåpningen er lavere enn debitors inngangsverdier, vil boet få lavere inngangsverdier enn debitor. Da vil boet ved realisasjon få høyere skattepliktig gevinst eller et mindre tap sammenlignet med salg foretatt av debitor på samme tidspunkt til samme salgssum. Realisasjon utenfor konkurs vil da gi lavere skattepliktig inntekt eller større fradragsberettiget tap. Til illustrasjon kan man tenke seg at debitor eide en bygård kjøpt for 50 millioner kroner. Ved konkursåpningstidspunktet var verdien 40 millioner kroner, og ble solgt et år senere til en verdi av 55 millioner kroner. Boets skattepliktige inntekt vil da være 15 millioner kroner, hvor skatten vil utgjøre 4,2 millioner kroner da den alminnelige skattesatsen på inntekt er 28 prosent. Dersom debitor hadde realisert bygården ville hans skattepliktige inntekt blitt 5 millioner kroner, og skatten utgjort 1,4 millioner kroner. I eksempelet vil realisasjon utenfor konkurs gi 3,6 millioner kroner mer til nedbetaling av gjeld enn realisasjon innenfor konkurs.

Motsetningsvis vil det være mer inntektsgivende å selge innenfor konkurs dersom boets inngangsverdier er høyere enn debitors, da gevinsten vil bli lavere eller tapet større enn dersom debitor skulle realisert formuesgodet.

## 5 Register

### 5.1 Lover

- 1911 Skattelov for byene (skatteloven av 1911) av 18. august 1911 nr. 9 (opphevet)
- 1979 Lov om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven) av 18. mai 1979 nr. 18
- 1984 Lov om Gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) av 8. juni 1984 nr. 58
- 1984 Lov om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) av 8. juni 1984 nr. 59
- 1994 Lov om sjøfarten (sjøloven) av 24. juni 1994 nr. 39
- 1994 Lov om Enhetsregisteret (enhetsregisterloven) av 3. juni 1994 nr. 15
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14.
- 2005 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) av 17. juni 2005 nr. 90

### 5.2 Skattevedtak

Stortingets skattevedtak 2008

### 5.3 Forarbeider

NOU 1972:20	Gjeldsforhandling og konkurs
Ot.prp. nr.86 (1997-1998)	Ny skattelov (sitert fra Gyldendal Rettsdata)
Ot.prp.nr.26 (1998-1999)	Konkurs- og pantelovgivningen mv.
NOU 1993: 16	Etterkontroll av konkurslovgivningen m.v. (sitert fra Gyldendal Rettsdata)

### 5.4 Praksis

Rt. 1920s. 884

Rt. 1925 s. 1048

Rt. 1927 s. 474  
Rt. 1931 s. 225  
Rt. 1931 s. 369  
Rt. 1931 s. 744  
Rt. 1938 s. 707  
Rt. 1949 s. 74  
Rt. 1952 s. 150  
Rt. 1957 s.1087  
Rt. 1973 s.87  
Rt. 1973 s. 679  
Rt. 1975 s.992  
Rt. 1977 s.566  
Rt. 1983 s.979  
Rt. 1985 s. 319  
Rt. 1986 s. 959  
Rt. 1987 s.729  
Rt. 1990 s.958  
Rt. 1990 s.1293  
Rt. 1992 s. 1263  
Rt. 1998 s.811  
Rt. 2000 s. 1981  
Rt. 2001 s. 1444  
Rt. 2002 s. 996  
Rt. 2004 s.344

Utv. I s. 289  
Utv. I s. 486  
Utv. I s. 546  
Utv. II s. 46  
Utv. III s. 984

Utv 1974 s. 91  
Utv. 1979 s. 252  
Utv. 1984 s.265.  
Utv. 1982 s. 121  
Utv. 1982 s. 490  
Utv. 2005 s. 1036

## 5.5 Litteratur

Aarbakke, Magnus *Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*. Oslo, 1967  
Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*. 4. utgave. Oslo, 1990  
*Bedrift, selskap og skatt*, Frederik Zimmer...[et al.]. 4. utgave. Oslo, 2006  
Brækhus, Sjur *Omsetning og kreditt* 1,3. utgave. Oslo, 1991  
Eckhoff, Torstein *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2000  
Hauge, Harald *Kommentar til skatteloven*, Norsk Lovkommentar nettversjon, Gyldendal Rettsdata, [sitert 19.11.09]  
Leikvang, Truls *Skattespørsmål ved konkurs-, administrasjons- og akkordforhandlingsboer*. I: Lov og Rett, 1980 s 67-98.  
*Jusleksikon*, Jon Gisle...[et al.]. 2. Utgave. Oslo, 2003  
Mo, Ernst *Praktisk konkurs*. Oslo, 2007  
*Skattelovkommentaren 1997/98*, Sven Rune Greni...[et al.]. Oslo, 1998  
*Skattelovkommentaren 2003/2004*, Arthur J. Brudvik ... [et al.]. (sitert fra Gyldendal Rettsdata)  
Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*, 5. utgave. Oslo, 2005  
Stoveland, Per Helge *Kommentar til skatteloven*, Norsk Lovkommentar nettversjon, Gyldendal Rettsdata [sitert 13.10.09]  
Wiker, Håvard, *Kommentar til konkursloven*, Norsk Lovkommentar, Gyldendal Rettsdata [sitert 19.11.09]

## 5.6 Internett

Internettokument <http://e24.no/naeringsliv/article3184437.ece> [sitert 24.09.09]

Lignings-ABC 2009, elektronisk utgave av 10. September 2009,

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Handboker/Lignings-ABC/>